

## ОТЗЫВ

**официального оппонента на диссертацию Головченко Оксаны Николаевны на тему: «Гармонизация национального налогового законодательства в интеграционных объединениях (на примере Европейского союза и Евразийского экономического союза)» (Москва, 2020), представленную на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 — финансовое право, налоговое право, бюджетное право**

Выбранная диссертантом тема исследования актуальна и имеет важное практическое значение.

Как справедливо отмечено, несмотря на продолжающиеся дебаты об интернационализации или глобализации экономики, торговые модели на протяжении последних 25 лет становятся более региональными и менее глобальными (см.: Lessambo F.I. Taxation of International Business Transactions. Bloomington, 2009. P. 1.). Действительно, не являются членами региональных объединений в основном лишь непризнанные государства или территории с особым статусом (как, например, Гонконг и Макао). При этом налогоплательщики становятся глобальными, а налоговые органы — нет (см.: Jones J.F.A. Are Tax Treaties Necessary? // Tax Law Review. 2000. Iss. 53. P. 1).

Закономерно, что в таких условиях тема правового регулирования налогообложения в таможенных союзах обоснованно привлекает к себе внимание исследователей и уже есть заслуживающие внимания наработки, но сказать, что она исчерпана, пока нельзя. В связи с этим, всякая добросовестная работа о гармонизации национального налогового законодательства в интеграционных объединениях восполняет существующие пробелы, а потому не может казаться излишней.

Диссертантом заявлена весьма амбициозная цель исследования: «разработк[a] и обосновани[e] теоретических и практических положений,

направленных на развитие правовых основ гармонизации налогового законодательства в странах ЕАЭС, в том числе на основе опыта стран ЕС, имеющих значение для развития доктрины и практики применения налогового законодательства» (С. 7).

Такая цель предопределила постановку задач исследования, которые повлияли на структуру работы. Работа начинается с теоретических основ процесса гармонизации налогового законодательства, затем следуют правовые основы гармонизации и, в завершение — рассмотрены тенденции и перспективы совершенствования правового регулирования налогового администрирования и взаимодействия государств-членов региональных объединений. Предложенную структуру следует признать удачной. Она позволила автору раскрыть тему.

Среди достоинств проведенного исследования можно отметить рассмотрение вопроса о соотношении налоговой конкуренции и налоговой гармонизации (С. 29-30), критический взгляд на постоянное повышение ставок на подакцизные товары в ЕАЭС (С. 98), обращение внимания на то, что прибыль организации облагается более низкими налоговыми ставками по сравнению с налоговыми ставками на доход от трудовой деятельности (С. 130) и т.п.

Соискатель неплохо ориентируется и в судебной практике, на что указывает список задействованных постановлений. В диссертации учитываются предыдущие исследования, в том числе монография Г.П. Толстопятенко «Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование» (М.: Норма, 2001) — первая фундаментальная работа на эту тему в России.

Наряду с собственно содержанием, нельзя не заметить и внимательный подход к оформлению исходных данных и примечаний. Все это показывает общее отношение соискателя к работе и, безусловно, заслуживает отдельной положительной оценки.

В исследовании имеется ряд положений, требующих развернутого описания, но, учитывая задачи официального оппонента, заниматься сплошным и подробным разбором преимуществ, представляется излишним.

Тем более, что наряду с достоинствами в диссертации есть и определенные недостатки, что, наверное, свойственно любой серьезной работе.

К основным недостаткам отношу следующие:

1. Как видно из содержания работы, ключевым элементом налогообложения автор исследования считает ставки налогов. Он постоянно к ним обращается, проводит сравнения, формирует таблицы и т.п.

С одной стороны, вызывают интерес приведенные в исследовании данные о различных налоговых ставках в зависимости от объема приобретенного товара (С. 92).

С другой стороны, хотя значение налоговых платежей очевидно, и с них порой начинается осознанное знакомство гражданина с налоговым правом, а также как показывает история, сам их состав, как и размер ставок относятся к переменным категориям.

Достаточно указать на практически повсеместный отказ государств, начиная с 70-х годов XX века, от налога на наследование или на внесение изменений в ч. II НК РФ в части налогообложения доходов физических лиц, превышающих 5 млн рублей за налоговый период.

В условиях перманентного изменения налогового законодательства и отсутствия привязки по тексту диссертации к так называемому году обложения (т.е. игнорирования принципа эластичности) и/или ссылки на закон информация о некой величине (проценте) вообще не имеет какой-либо ценности.

Интересно, например, что при опросах иностранных инвесторов на предмет того, что играет важную роль в принятии решений об инвестировании в Грузию, лишь 6 из 25 респондентов поставили величину налоговых ставок на первое место, тогда как остальные — именно администрирование налогов (см.: Купарадзе Г. Налоговая политика и прямые иностранные инвестиции (на примере Грузии) // Кавказ & глобализация. 2013. Т. 7. Вып. 3-4. С. 103).

В связи с этим такое повышенное внимание к отдельным налоговым платежам и нормам обложения необосновано, особенно в отсутствие исходных данных.

Возможно, неверные акценты стали даже причиной некоторых сомнительных выводов, которые можно встретить в тексте работы. Так, автор утверждает следующее: «единая наднациональная налоговая политика, ... приводит к увеличению уровня развития экономики интеграционного объединения и государств-членов, входящих в его состав» (С. 11). Созвучно этому заявление о необходимости «реформировать национальные налоговые системы с целью сближения уровней экономического развития государств — членов ЕАЭС» (С. 210).

Конечно, сами действия, направленные на единообразие (сближение уровней), как и любой другой процесс, не так важны, но, наверное, если бы так много зависело от налоговой политики или налоговой системы, граждане многих государств давно уже жили бы в других условиях, но, как известно, реалии еще очень далеки от этого. Политика — это то, что провозглашается, но не всегда реальность.

2. Нельзя не заметить, что автор довольно произвольно апеллирует отдельными категориями.

Помимо постоянного использования категории «нормативные правовые акты ЕС» по всему тексту работы неоднократно встречаются указания о неких принципах, но далеко не всегда речь идет о принципах права.

Как известно, на академическом уровне состав правовых принципов формируется по-разному. При этом, чем больше список заявленных главных идей, тем в действительности меньше значение каждой из них в отдельности для системы предписаний в целом. Значительное место при формировании списков занимают вымыслы. Особенно заметно это было в отечественных учебниках по правовым дисциплинам середины 90-х годов XX века. Например, заявлялось о существовании такого правового принципа как принцип демократизма (в таможенном праве).

К сожалению, неудачные заявления можно встретить и в тексте рецензируемой работы. Так, автор выделяет принцип обязательности и

принцип избежания двойного налогообложения, указывая, что они формируют основу евразийской интеграции (С. 57-58).

Учитывая то, что в том же списке значатся принцип равенства и принцип добросовестности, можно предположить, что принцип обязательности — это, по всей видимости, то, что в международном праве называют принципом добросовестного исполнения обязательств (см.: Международное право: учебник / отв. ред. Ю.М. Колосов, Э.С. Кривчикова. М.: Межд. отн., 2005. С. 63-93; Лукашук И.И. Международное право. Общая часть: учебник. 3-е изд. М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 296-323). Подчинение права регионального объединения принципам международного права очевидно, но авторское «дробление» или «сепарация» неуместны.

Словосочетание «принцип избежания двойного налогообложения» не применяется в специальной и учебной литературе по налоговому праву. Налоговое право в целом и международные налоговые правила в частности подчинены принципу однократности обложения. Выделение соответствующего принципа обусловлено, прежде всего, его признанием судами и академическим сообществом (см. напр.: Постановление Конституционного Суда РФ 2016 года № 14-П; Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: учебник. М.: Юристъ, 2001. С. 35 - 37).

Принимая во внимание название темы и заявленный во введении объект исследования, простое утверждение автором о некой максиме не полезно, если ее фактическая ценность не сопровождается фактами, подкрепленными историей и практикой. Это сокращает ее до мертвой формулы.

Нещепетильное отношение автора к используемым категориям стало причиной и других относящихся неточностей.

Во-первых, автор вводит (или с кем-то соглашается) в состав источников налогового права обычай, заявляя следующее: «Налоговое администрирование представляет собой установленную законом, практикой или обычаями систему управления налоговым процессом со стороны государства и его органов» (С. 150).

В силу принципа законодательного регулирования налоговых отношений (или как его называют иностранные исследователи — принципа законности) правовым нормам, которые сложились путем постоянного применения одних и тех же правил к однородным случаям жизни, нет места в налоговом праве. «Обычай» предоставления представителем налогового органа отзыва на заявление налогоплательщика в нарушение, например, ч. 3 ст. 131 АПК РФ в зале судебного заседания к налоговому праву отношения не имеет.

Во-вторых, к позитивным аспектам гармонизации в ЕАЭС автор относит создание единой территории свободной торговли и создание таможенного союза (С. 44), причем одновременно.

Определения таможенного союза и территории свободной торговли содержатся в подп. «а» и «б» п. 8 ст. XXIV ГАТТ (Женева, 1947 г., Марракеш, 1994 г.). Это разные и взаимоисключающие категории. Примерами являются АСЕАН и ЕС. Критерием разграничения является наличие у таможенного союза общего внешнего таможенного тарифа. Автор же, как бы допускает их сосуществование в рамках одного регионального объединения.

3. В самом начале исследования параграфы первой главы посвящены становлению правового регулирования гармонизации налогового законодательства в государствах ЕС и в ЕАЭС.

Для комплексности исследования — это, по всей видимости, необходимо, но как говорят «искусство в деталях».

Главным недостатком, как названной главы, так и исследования в целом считаю уклонение исследователя от кропотливого, последовательного рассмотрения примеров изменений правовых норм и практики их применения.

Что было предусмотрено налоговым законодательством участника интеграционного объединения изначально? Как применялись соответствующие правовые нормы на практике, и какие в этом были недостатки? Что было предложено (какая инициатива), и что закреплено в международном договоре и/или акте вторичного права? Какие изменения

были внесены в налоговое законодательство? В чем состоят отличия старых и новых правовых норм? Какие положительные изменения произошли в практике применения новых правовых норм?

Перечень подобных сложных вопросов, установок или алгоритмов открыт и, конечно же, в значительной степени находится в исключительном ведении исследователя.

Однако в работе нет близкого по идее аналога соответствующей выкладки, совокупности вопросов, ответы на которые имеют значение для понимания в частности отдельно взятой цели, процесса и итога в избранном случае. В результате, некоторые доводы не подкреплены примерами из практики и, в каком-то смысле, декларативны или статичны. Отказ в исследовании от того, что можно назвать динамикой или развитием, заставляет усомниться в верности соответствующих тезисов и оценок.

Встречаются следующие заявления: «При этом анализ норм действующего законодательства государств - членов ЕАЭС в сфере трансфертного ценообразования позволяет сделать выводы о наличии финансовой дисгармонии, отсутствии единых правил, регулирующих соответствующие отношения, что приводит к появлению все новых схем ухода от налогообложения, занижению налоговой базы и, как следствие, потере поступлений в бюджеты государств - членов ЕАЭС» (С. 148).

Однако в работе нет примеров «норм действующего законодательства государств - членов ЕАЭС в сфере трансфертного ценообразования». Единственное упоминание, абзацем выше о том, что «Российская Федерация активно осуществляет внедрение соответствующих рекомендаций в национальное законодательство» и примечание: «Например, в НК РФ были внесены изменения федеральными законами от 24.11.2014 № 376-ФЗ, от 08.06.2015 № 150-ФЗ; от 15.02.2016 № 32-ФЗ...».

Соответственно, оценка заявлений автора о том же налоговом режиме «налоговый склад» (С. 96, 112) изначально отрицательная, поскольку непонятно, на чем она основана. Простой факт того, что этот режим, по данным соискателя,

применяется в ЕС, недостаточен для рекомендации его внедрения в ЕАЭС. Аналогичная оценка следующего предложения: «гармонизировать налогообложение доходов и прибыли в государствах - членах ЕАЭС посредством заключения Протокола «О гармонизации прямого налогового законодательства в странах - членах ЕАЭС» (С. 137).

Игнорируя некорректное словосочетание «прямое ... законодательство», обращает на себя внимание некое упование на то, что достижение согласия представителей договаривающихся государств по какому-либо вопросу обязательно обречено на успех, т.е. главное получается что-то «прописать». История права знает примеры намерений, закрепленных и в законах, и в международных договорах, которые так ни к чему и не привели или, во всяком случае, нет оснований для утверждений о значимых результатах, в том числе для благосостояния граждан, что не вторично. Примерами, наверное, можно считать опыт некоторых региональных объединений Латинской Америки.

Наряду с отмеченными недостатками в работе есть некоторые упущения, которые можно квалифицировать как технические. Например, автор пишет о неких рекомендациях членам ЕС присваивать налогоплательщику идентификационные номера, предусмотреть возможность обжалования актов налоговых органов в суде (С. 159-161), или пытается реинкарнировать категории отечественной учебной литературы начала 90-х, в частности термин «метод налогового кредита» (С. 122). С такими примерами и категориальным аппаратом, вместе с постоянным упоминанием в настоящем времени Великобритании как члена ЕС, возникают какие-то странные чувства, сопоставимые с возвратом в прошлое.

Кстати, результаты референдума 2016 года по выходу Великобритании из ЕС и некоторые другие проблемы, например те, с которыми столкнулась Греция, заставляют усомниться в безупречности самой идеи региональной интеграции, но это, наверное, тема другого исследования.



Отмеченные выше замечания по содержательной части возможно носят частный, а в отдельных случаях даже дискуссионный характер, и в целом не влияют на общую положительную оценку исследования О.Н. Головченко.

Диссертация является научно-квалификационной работой, в которой содержится решение задачи, имеющей существенное значение для правовой науки.

Попытку дополнить существующие научные обоснования по теме исследования следует признать удачной. В диссертации со знанием аспектов практики проведено самостоятельное и оригинальное изучение проблем гармонизации национального налогового законодательства в интеграционных объединениях.

Диссертация представляет собой монографическое исследование, выполненное на хорошем теоретическом уровне, отвечающее требованиям, предъявляемым к диссертациям на соискание степени кандидата юридических наук.

Содержание работы построено логично, соответствует теме исследования. Названия глав и параграфов диссертации соответствуют их содержанию; параграфы характеризуются взаимосвязью.

Положения, выносимые на защиту, согласуются с выводами, которые автор делает в ходе исследования на протяжении обеих глав диссертации.

Содержание диссертации соответствует специальности, по которой она рекомендована к защите, а автореферат — содержанию диссертации.

Основные положения проведенного изыскания нашли отражение в научных публикациях автора в рецензируемых научных журналах.

Практическая и теоретическая значимость исследования определяется масштабностью рассмотренных вопросов, ориентированностью всей работы на совершенствование правового регулирования налогообложения.

Работа найдет применение при разработке учебной литературы по вопросам налогового права и может быть использована для дальнейших научных исследований.

Считаю, что диссертация на тему «Гармонизация национального налогового законодательства в интеграционных объединениях (на примере Европейского союза и Евразийского экономического союза)» соответствует требованиям Положения о присуждении ученых степеней, а ее автор — Головченко Оксана Николаевна достойна присуждения искомой ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 — финансовое право, налоговое право, бюджетное право.

**Профессор, доктор юридических наук,  
профессор кафедры административного  
и финансового права**

**МГИМО МИД России**

(специальность 12.00.14)



**Р.А. Шепенко**

*Шепенко Р.А.*

ПОДПИСЬ \_\_\_\_\_

заверяю \_\_\_\_\_

Специалист по \_\_\_\_\_

I категории \_\_\_\_\_

« 14 » \_\_\_\_\_



Шепенко Роман Алексеевич.

119454, Москва, пр-т Вернадского, 76. Тел.: +7 (495) 229-49-37. E-mail: kaifr@mgimo.ru. Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации». Международно-правовой факультет. Кафедра административного и финансового права.