

В Диссертационный совет Д 212.123.05,  
созданный на базе Московского государственного  
юридического университета имени О.Е. Кутафина  
125993, Москва, Садовая-Кудринская ул., д. 9

## **ОТЗЫВ ОФИЦИАЛЬНОГО ОППОНЕНТА**

**на диссертацию Курочкина Дениса Алексеевича**

**на тему «Общие правила о запрете обхода налогового закона (General anti-avoidance rule) в государствах БРИКС: сравнительно-правовое исследование», представленную на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право**

*Актуальность темы* диссертационного исследования Д.А. Курочкина не вызывает сомнений. В настоящее время противодействие уклонению от уплаты налогов и различным формам налоговых злоупотреблений является одной из центральных тем в налоговом праве большинства государств. Данная проблематика также получила международное звучание в связи с инициативами Организации экономического сотрудничества и развития и гармонизации регулирования в рамках Европейского Союза. Общие и специальные антиуклонительные правила, как устанавливаемые на национальном уровне, так и закрепленные в международных договорах и актах наднациональных образований, обсуждаются на многочисленных экспертных площадках, в том числе организуемых Международным бюро фискальной документации, Международной фискальной ассоциацией и Европейской ассоциацией профессоров налогового права.

Общие антиуклонительные правила закреплены на национальном уровне во многих государствах, при этом, несмотря на схожее предназначение, каждое конкретное общее правило, направленное на борьбу с налоговыми злоупотреблениями, уникально и отражает особенности истории налогообложения, системы источников права, налоговой и правовой культуры соответствующего государства. Тем интереснее становится сравнительно-правовой анализ

соответствующих положений с целью выявления сходства и различий в подходах государств по вопросам регламентации и применения общих антиуклонительных правил. Выбор государств, входящих в группу БРИКС, для проведения соответствующего сравнительно-правового исследования неслучаен и заслуживает одобрения.

*Достоверность и обоснованность* основных положений, выносимых на защиту, а также иных представленных в работе выводов и рекомендаций обеспечены глубоким и детальным теоретическим анализом правового регулирования и практики применения общих правил о запрете обхода налогового закона в государствах БРИКС, а также соответствующих доктринальных источников. Бесспорным достоинством диссертационного исследования является его значительная теоретическая и эмпирическая база.

*Научная новизна* диссертационного исследования Д.А. Курочкина находит отражение в положениях, выносимых автором на защиту. Предложенные автором диссертации выводы аргументированы и учитывают другие известные позиции по рассматриваемой проблематике.

Представленное для защиты диссертационное исследование является первым в российской юридической науке комплексным сравнительно-правовым исследованием общих налоговых антиуклонительных правил в государствах БРИКС. Представленная работа носит концептуальный характер, обогащая понятийный аппарат науки налогового права (в частности, в рамках предложенного автором понятия и структуры правила о запрете обхода налогового закона) и способствуя расширению теоретической базы российского налогового права за счет введения в научный оборот научных публикаций зарубежных ученых об общих налоговых антиуклонительных правилах в государствах БРИКС, релевантного законодательства, письменных разъяснений финансовых органов и правоприменительной практики Бразилии, Индии, Китая и ЮАР.

В целом автором *достигнута заявленная основная цель* диссертационного исследования по выработке научно-обоснованных положений, содержащих выводы о сходстве и различиях в правовых подходах государств БРИКС по вопросам регламентирования и применения общих правил о запрете обхода налогового закона, а также о предпосылках дальнейшего сотрудничества государств БРИКС

путем сближения национальных правовых конструкций общих правил о запрете обхода налогового закона.

Следуя разработанным в науке методологическим установкам сравнительно-правовых исследований, в частности, методологии, предложенной К. Цвайгертом и Х. Кётцем (в чем автор диссертации признается на странице 174 работы), диссертант выделил в диссертационном исследовании три главы и посвятил первую главу характеристике понятия «общее правило о запрете обхода налогового закона», во второй главе подробно рассмотрел законодательный, практический и доктринальный материал относительно общего антиуклонительного правила в каждой юрисдикции БРИКС, а в третьей главе предложил сравнительно-правовой анализ соответствующих правил.

Автор выносит на защиту десять положений, которые в основном отражают выводы сравнительно-правового характера – в частности, о специфике регулирования рассматриваемого правила (первое положение), о соотношении законодательства и правоприменительной практики в системе правового регулирования (второе положение), структуре общего правила о запрете обхода налогового закона (третье положение), его сфере действия (четвертое положение), специальных процедурных правилах его применения (восьмое положение) и ряд других положений. Весьма интересным в разрезе сравнительно-правового исследования выглядит последний, десятый, вывод о том, что на данном этапе развития сложившиеся правовые формы сотрудничества государств БРИКС не предполагают выработки общей нормы или сближения национальных норм государств БРИКС к единой модели, в связи с чем преждевременно говорить о наличии оснований для унификации или гармонизации налогового регулирования государств БРИКС в части общих правил о запрете обхода налогового закона, а наиболее перспективным форматом взаимодействия является обмен эффективными национальными нормами и практиками противодействия обходу налогового закона и их систематизация.

Несмотря на общую положительную оценку диссертационного исследования, следует отметить, что тем не менее в работе имеются положения, которые являются неоднозначными или нуждаются в дополнительной аргументации:

1. Несмотря на то, что автор приходит к выводу о том, что в настоящее время не предполагается выработка общей нормы или сближение национальных норм государств БРИКС к единой модели регулирования общего правила о запрете налогового закона (десятое выносимое на защиту положение, страницы 17-18 диссертации, более подробно обоснованное в § 2 третьей главы диссертации), тем не менее в ряде случаев автор все же предлагает российскому законодателю учитывать опыт других государств БРИКС. Так, например, при анализе сферы действия общего правила о запрете налогового закона диссертант рекомендует «учитывать положительный опыт государств БРИКС, которые ввели нормативные ограничения по применению GAAR, заранее обозначив его исключительность» (страница 185 диссертации), а анализ процедуры применения рассматриваемого правила завершается предложениями по введению в отношении российского GAAR «некоторых процедурных норм» с учетом опыта Индии, Китая и ЮАР (страница 202 диссертации). В связи с данными предложениями хотелось бы уточнить позицию автора, какие именно изменения в части нормативных ограничений и процедуры он был бы готов рекомендовать отечественному законодателю и почему.

2. В рамках второго и третьего выносимых на защиту положений автор обращает внимание на многообразие источников, определяющих признаки обхода налогового закона, содержание и структуру общего правила о запрете обхода налогового закона, а также отмечает отсутствие определенности в соотношении и приоритетности применения соответствующего статутного правила и судебных (административных) доктрин. Было бы интересно уточнить мнение диссертанта о том, насколько соответствующие особенности системы правового регулирования общего правила о запрете обхода налогового закона отражают общие особенности системы источников налогового права в соответствующих государствах.

3. В рамках представленной для защиты работы диссертант сосредотачивает свое внимание в основном на общем правиле о запрете обхода налогового закона, которое закрепляется на национальном уровне правового регулирования – в законодательстве, подзаконных актах, правоприменительной практике. Вместе с тем, как известно, общие правила, направленные на борьбу с налоговыми злоупотреблениями, могут быть установлены и в международных налоговых договорах. В связи с изложенным было бы интересно уточнить, насколько широко

представлены в международных налоговых договорах государств БРИКС общие антиуклонительные правила и как данные правила соотносятся в общими правилами о запрете обхода налогового закона, закрепляемыми на национальном уровне правового регулирования.

4. В работе автор достаточно активно использует англоязычную терминологию и в большинстве случаев это кажется уместным, поскольку ориентирует заинтересованного читателя в профессиональной терминологии, что в том числе позволит облегчить поиск дополнительной литературы на английском языке. Вместе с тем в качестве небольшого замечания представляется возможным отметить порой излишнее обращение к англоязычной терминологии – так, например, на странице 186 англоязычный термин («the misrepresentation of information») используется при характеристике российского правового регулирования.

Вместе с тем указанные дискуссионные или нуждающиеся в уточнении положения не снижают ценности полученных результатов и не влияют на общую положительную оценку диссертации Д.А. Курочкина. Представленная диссертация является научно-квалификационной работой, в которой содержится решение научной задачи, имеющей значение для развития науки налогового права. Данная работа обладает внутренним единством, содержит новые результаты и положения, выдвигаемые для публичной защиты, и свидетельствует о личном вкладе автора диссертации в науку. Содержание исследования соответствует специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Опубликованные Д.А. Курочкиным девять статей, среди которых одна статья в изданиях, входящих в международные реферативные базы данных и системы цитирования Scopus и Web of Science, и пять статей в рецензируемых научных изданиях из перечня Министерства образования и науки РФ, отражают отдельные положения и выводы по теме диссертационного исследования. Основные положения диссертации прошли апробацию в процессе научной деятельности автора, в том числе при выполнении проекта в рамках государственного задания Минобрнауки РФ по теме «Фундаментально-теоретические и практические проблемы гармонизации налоговых и финансовых системы государств БРИКС (правовые аспекты)» и при подготовке научно-практических материалов для Правовых форумов БРИКС, проведенных в 2016-2019 гг.

Автореферат диссертации отвечает предъявляемым требованиям, в частности, в нем изложены основные идеи и выводы диссертации, показаны вклад автора в проведенное исследование, степень новизны и практическая значимость приведенных результатов исследований, содержатся сведения об организации, в которой выполнялась диссертация, об оппонентах и ведущей организации, о научном руководителе, приведен список публикаций автора диссертации по теме диссертационного исследования.

Таким образом, диссертация Курочкина Дениса Алексеевича на тему «Общие правила о запрете обхода налогового закона (General anti-avoidance rules) в государствах БРИКС: сравнительно-правовое исследование», представленная на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право, соответствует требованиям, предъявляемым к работам такого рода Положением о присуждении ученых степеней, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 24.09.2013 № 842, а ее автор Курочкин Денис Алексеевич заслуживает присуждения степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Официальный оппонент,

доцент кафедры административного и финансового права

Санкт-Петербургского государственного университета,

кандидат юридических наук, доцент

ПОДПИСЬ РУКИ *Килинкарва Е.В.*

*Килинкарва Е.В.* Е.В. Килинкарова

УДОСТОВЕРЯЮ

ЗАМЕСТИТЕЛЬ НАЧАЛЬНИКА  
УПРАВЛЕНИЯ КАДРОВ ГБОУ

ХОМУТСКАЯ Л. П.

Научная специальность:

Кандидат юридических наук: специальность 12.00.14 – административное право; финансовое право; информационное право;

Доцент: специальность 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Контактные данные:

199034, Россия, Санкт-Петербург, Университетская набережная, д. 7–9

Санкт-Петербургский государственный университет,

Юридический факультет, Кафедра административного и финансового права

(812) 329 28 40

e.kilinkarova@spbu.ru

