

## ОТЗЫВ

члена диссертационного совета на диссертацию

**Поленчук Марии Дмитриевны**

на тему: «Защита прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров в рамках взаимоголасительной процедуры», представленную на соискание ученой степени кандидата юридических наук по научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Актуальность темы диссертационной работы М.Д. Поленчук не вызывает сомнений. В условиях возрастания количества фискальных инструментов, имеющих у налоговых органов различных стран, возрастает значение механизмов, с помощью которых налогоплательщики, вовлеченные в трансграничные операции, могут устранить двойное налогообложение. Одним из таких механизмов является взаимоголасительная процедура. При этом, несмотря на то, что взаимоголасительная процедура является самым распространенным механизмом разрешения международных налоговых споров, она имеет ряд существенных недостатков, что и требует проведения дополнительных исследований в связи с тем, что на практике налогоплательщики весьма редко участвуют во взаимоголасительных процедурах.

Необходимо отметить, что взаимоголасительная процедура прежде не являлась предметом диссертационных исследований. Кроме того, отдельные вопросы, такие как гарантии защиты прав налогоплательщиков во взаимоголасительной процедуре и место указанной процедуры в национальной системе механизмов разрешения споров, на текущий момент не исследованы в отечественном правоведении (с. 8).

Актуальность исследования для Российской Федерации, по справедливому замечанию автора, обусловлена тем, что все двусторонние налоговые договоры Российской Федерации содержат положение о взаимоголасительной процедуре (с. 6). Это важно и с точки зрения повышения инвестиционной привлекательности России, и с позиции укрепления национальной фискальной базы.

Диссертационная работа содержит ряд новых или обладающих признаком новизны научных положений и выводов. Так, заслуживает внимание положение на защиту 1: назначение взаимоголасительной процедуры не ограничено разрешением спора. Автор справедливо отмечает, что взаимоголасительная процедура может использоваться в качестве способа внесения изменений в договор, а при применении взаимоголасительной процедуры для разрешения споров следует разграничивать две ситуации: налогообложение не в соответствии с положениями договора и толкование или применение положений договора.



Обращает на себя внимание эмпирическая база исследования: международные налоговые договоры Российской Федерации, в том числе Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР; практика судов Российской Федерации по вопросам порядка исполнения соглашений, достигнутых компетентными органами по результатам взаимосогласительной процедуры, разъяснения Министерства финансов Российской Федерации в отношении порядка проведения взаимосогласительной процедуры; законодательные и подзаконные акты Российской Федерации о налогах и сборах, определяющие порядок проведения взаимосогласительной процедуры, а также механизмы разрешения международных налоговых споров, доступные налогоплательщикам на национальном уровне; практика международных коммерческих арбитражей и практика международных инвестиционных трибуналов по спорам, затрагивающим вопросы налогообложения, при участии Российской Федерации; Модельные налоговые конвенции ОЭСР и ООН и комментарии к ним; прочие документы международных организаций в части проведения взаимосогласительной процедуры; Конвенция о защите прав человека и основных свобод от 04.11.1950 и практика Европейского суда по правам человека в отношении применения статьи 6 конвенции к налоговым спорам; Арбитражная конвенция ЕС и Директива ЕС (с. 10-11). Необходимо отметить, что основная масса документов ОЭСР и иностранных судебных актов доступна лишь на языке оригинала, поэтому исследование, содержащее анализ этих актов на русском языке, представляет бесспорную научную ценность.

Кроме того, впервые на диссертационном уровне в целях повышения эффективности разрешения международных налоговых споров по конкретному делу при участии Российской Федерации предлагается модернизировать порядок проведения взаимосогласительной процедуры (с. 12).

Диссертационное исследование М.Д. Поленчук носит как теоретический, так и прикладной характер. Его результаты и выводы могут быть использованы в ходе совершенствования российского налогового законодательства и международных налоговых договоров Российской Федерации в области разрешения международных налоговых споров.

Автором достигнута заявленная цель, а поставленные для ее решения задачи решались логично и поэтапно.

Содержание диссертации соответствует заявленной тематике и последовательно раскрывает проблемы, входящие в круг исследуемых отношений.



Структура диссертации логична и органична для монографических исследований, состоит из введения, трех глав, включающих десять параграфов, заключения, библиографического списка и списка иллюстрационного материала.

Основные выводы и предложения, вынесенные на защиту, представляются обоснованными, имеют важное теоретическое и практическое значение.

Положительно оценивая проведенное исследование, отметим, что оно, как и любая серьезная работа, содержит положения дискуссионного характера, требующие уточнения либо дополнительной аргументации в ходе публичной защиты.

1. В положении на защиту 5 автор констатирует, что «на текущий момент работу Российской Федерации по имплементации Действия 14 Плана BEPS нельзя считать завершенной. В частности, имеется рассогласованность между актами разной юридической силы со схожим предметом регулирования. Наряду с недостатками юридико-технического характера в действующем регулировании отсутствует определенность относительно соотношения взаимосогласительной процедуры с национальными средствами защиты, что может приводить к снижению уровня гарантий защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров» (с. 13). Представляется, что данное положение носит характер констатации. Автору предлагается пояснить в ходе публичной защиты, какие направления указанного недостатка видятся возможными. Стоит ли, по мнению автора, завершать эту работу?

2. В положении на защиту 3 диссертант указывает, что стандарт защиты в рамках права на справедливое судебное разбирательство, закрепленный в статье 6 Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод, может быть положен в основу разработки стандарта защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров (с. 12 - 13).

Данный тезис необходимо оценивать критически с учетом ряда фактов, таких, как узкий круг участников Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод. Кроме того, Европейская конвенция о защите прав человека и основных свобод не единственный источник международного права в области прав человека. В связи с этим предлагаем диссертанту пояснить в ходе публичной защиты, видит ли он иные правовые инструменты защиты прав налогоплательщиков.

3. По мнению диссертанта, разрешение международных налоговых споров в арбитраже по текущей модели ОЭСР не ограничивает суверенитет Российской Федерации (с. 155 - 156). Однако необходимо учитывать, что данный вопрос является одним дискуссионным как в отечественной, так и в зарубежной доктрине.



Предлагается диссертанту уточнить свою позицию в части оценки перспективы применения Россией арбитража с учетом центробежной тенденции на международной арене, который распространяется на сферу международного налогообложения. По многим вопросам международного налогообложения государства не могут достичь консенсуса, что можно проиллюстрировать, например, большим числом разногласий развитых и развивающихся стран при согласовании двухкомпонентного подхода ОЭСР. Предлагается пояснить, какие методы реализации механизма арбитража видятся автору предпочтительными: достаточно принять соответствующие обязательства в рамках Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым договорам, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения или необходимо рассматривать согласование арбитражной оговорки в двустороннем порядке? Возможно, по данному вопросу потребуется принятие нового многостороннего договора.

4. Судя по тексту диссертации, автор рассматривает возможность применения медиации в качестве промежуточного этапа взаимосогласительной процедуры между переговорами и арбитражем (с. 12, 179). В продолжение дискуссии об арбитраже хотелось бы услышать позицию диссертанта в отношении перспектив применения медиации в том случае, если арбитраж не будет реализован на практике, в частности, каким образом медиация может улучшить текущую версию взаимосогласительной процедуры (без применения арбитража).

Высказанные замечания носят частный и дискуссионный характер, не влияя на положительную характеристику диссертационного исследования.

Диссертация представляет собой обладающую внутренним единством научно-квалификационную работу, в которой содержится решение научной задачи, имеющей значение для развития финансового и налогового права.

Диссертация М.Д. Поленчук является самостоятельным, завершенным исследованием вопросов, содержащим интересные теоретические и практические обобщения и предложения, которые могут быть использованы при совершенствовании налогового законодательства. Положения, сформулированные в работе, могут быть использованы в преподавательской и научно-исследовательской деятельности.

Автореферат и опубликованные работы в полной мере отражают научную новизну, основные выводы и содержание диссертационной работы. Результаты исследования опубликованы в необходимом количестве статей в рецензируемых изданиях.

Диссертация Поленчук Марии Дмитриевны на тему: «Защита прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров в рамках

взаимосогласительной процедуры» соответствует основным требованиям, установленным Приказом от 19.11.2021 № 11181/1 «О порядке присуждения ученых степеней в Санкт-Петербургском государственном университете», соискатель Поленчук Мария Дмитриевна заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Нарушения пунктов 9 и 11 указанного Порядка в диссертации не установлены.

Ведущий научный сотрудник Центра налоговой политики  
Научно-исследовательского финансового института  
Министерства финансов Российской Федерации,  
доктор юридических наук  
(специальность 12.00.04 – финансовое право;  
налоговое право; бюджетное право), доцент

19 июня 2023 г.



К.А. Пономарева

Подпись Пономаревой К.А. ЗАВЕРЯЮ  
Начальник  
Отдела кадров  
и организационной работы НИФИ Ковалева Ю.А.

