

ОТЗЫВ

члена диссертационного совета на диссертацию

Поленчук Марии Дмитриевны

на тему: «Защита прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров в рамках взаимосогласительной процедуры», представленную на соискание ученой степени кандидата юридических наук по научной специальности –

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Взаимосогласительная процедура, предусмотренная Модельными конвенциями ОЭСР / ООН, является важнейшим инструментом, предназначенным для согласованного применения договаривающимися сторонами заключенных соглашений об избежании двойного налогообложения. Как известно, общие правила толкования данных соглашений, как и любых других международных договоров, подчиняются положениям Венской конвенции о праве международных договоров. Вместе с тем, статья 3 (пункт 2) упомянутых Модельных конвенций и построенных по этим моделям двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения традиционно предусматривает отсылку к национальному налоговому законодательству договаривающихся государств.

Таким образом, сама логическая модель правоприменения, заложенная в соглашениях об избежании двойного налогообложения предусматривает постоянную корреляцию их предписаний с правилами *внутригосударственного налогового права* договаривающихся государств.

Поскольку последнее в каждом государстве обладает необходимой спецификой, то практика неизбежно порождает значительное число разночтений в толковании и применении соглашений об избежании двойного налогообложения. Например, договаривающиеся государства могут по-разному квалифицировать один и тот же трансграничный доход, получаемый налогоплательщиком, и соответственно относить его к различным категориям доходов, предусмотренных в статьях 6 – 8, 10 – 21 Модельных конвенций ОЭСР / ООН и заключенных в соответствии с ними двусторонних соглашений. Диссертант предлагает определить данную практически значимую проблематику через категорию «международных налоговых споров», которые возникают в ходе взаимосогласительной процедуры.

В частности, подход автора к обозначенной проблеме конкретизируется на стр. 12 Диссертации (и далее по ее тексту), где признается, что назначение взаимосогласительной процедуры не ограничено разрешением спора (например, взаимосогласительная процедура может использоваться в качестве способа внесения изменений в договор).

При этом среди прочего диссертант подчеркивает, что при применении взаимосогласительной процедуры для разрешения споров следует разграничивать две ситуации –

- (1) налогообложение не в соответствии с положениями договора и
- (2) толкование или применение положений договора.

В спорах о *толковании или применении договора* предметом разбирательства, по мнению автора, выступают международные правоотношения в области налогообложения между государствами. В спорах же по *конкретному делу*, как считает диссертант, предметом разбирательства выступают не только межгосударственные правоотношения, но и внутригосударственные налоговые отношения с иностранным элементом при участии налогоплательщика.

Как мы покажем далее, отмеченное разделение роли взаимосогласительных процедур по налоговым соглашениям не является бесспорным. Важен, однако, последующий вывод автора, где даются оценки и формулируются предложения по обеспечению необходимого уровня защиты интересов налогоплательщиков, которые затрагивает взаимосогласительная процедура.

В частности, по убеждению диссертанта, взаимосогласительная процедура в рамках подхода ОЭСР/ ООН основана на принципе дипломатической защиты и не предполагает участие налогоплательщика на этапе разбирательства по делу. Однако такая установка, как доказывает соискатель, не учитывает особенности международных налоговых споров по конкретному делу, в частности, наличие разнонаправленных интересов налогоплательщика и спорящих государств. Соответственно, презумпция защиты интересов налогоплательщика государством не обеспечивает налогоплательщику должный уровень гарантий защиты его прав. Данный тезис позволяет М. Д. Поленчук в ходе представленной работы сформулировать значительное число конкретных предложений по обеспечению надлежащего уровня защиты законных интересов налогоплательщиков в ходе реализации взаимосогласительных процедур. Предложения автора формулируются на основании глубокого изучения положений научной доктрины и международной правоприменительной практики.

В целом представленная диссертационная работа производит впечатление качественно выполненного научного труда (о чем свидетельствует и число использованных источников, как на русском, так и на английском языке, точный и выверенный стиль подачи материалов и обоснования выводов, общая логика изложения и т. п.). Следует отметить, что диссертация подготовлена в условиях явно недостаточного объема научного материала по теме диссертации на русском языке, с привлечением значительной международной научной литературы и иных иностранных источников.

Все изложенное выше позволяет нам высоко оценить диссертационное исследование Марии Дмитриевны Поленчук, представленное по теме «Защита прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров в рамках взаимосогласительной процедуры» на соискание ученой степени кандидата юридических наук.

Несмотря на значительные достоинства рассматриваемого научного труда, некоторые его положения носят дискуссионный и спорный характер. Остановимся на них подробнее.

Первое. В диссертации обосновывается предположение о том, что при применении взаимосогласительной процедуры могут иметь место две принципиально различные ситуации:

- (1) налогообложение не в соответствии с положениями договора и
- (2) толкование или применение положений договора.

Нам кажется противопоставление этих двух возможных ситуаций (согласно концепции диссертации) выглядит несколько искусственным, поскольку в большинстве случаев налогообложение не в соответствии с положениями договора (соглашения об избежании двойного налогообложения) как раз и имеет место в результате его ошибочного толкования и неверного применения. В частности, в российской судебной практике практически невозможно найти массовых случаев, когда суды и (или) налоговые органы немотивированно отказывались от применения налогового договора; как правило, спор между налогоплательщиком и налоговым органом всегда сводился к тому, как конкретно интерпретировать налоговый договор в свете тех или иных конкретных фактических обстоятельств.

Соответственно, предположение автора о том, что споры о *толковании или применении договора* – это предмет международных правоотношений в области налогообложения между государствами (не касающийся налогоплательщика), а споры же по *конкретному делу* – это нечто совершенно иное, включающее «иностранный элемент при участии налогоплательщика», не представляется нам обоснованным в достаточной степени.

Второе. В свете аргументов, изложенных в предыдущем замечании, можно отметить, что рассматриваемая диссертация выиграла бы, если бы автор более четко позиционировал взаимосогласительную процедуру как основной инструмент обеспечения согласованного применения международного договора договаривающимися государствами, а не просто как некую стадию разрешения международного налогового спора. Взаимосогласительная процедура сама по себе не имеет необходимых признаков юрисдикционной процедуры.

Третье. В работе достаточно развернуто представлена практика Европейского Союза по реализации взаимосогласительных процедур и механизмов международного арбитража по налоговым вопросам. Вместе с тем, в зону научных интересов автора не попали проблемы взаимосогласительных процедур, обсуждаемые в формате БРИКС и ЕАЭС, т. е. в рамках международных структур, в которых юрисдикция Российской Федерации определенным образом представлена. Между тем в рамках правового форума БРИКС (BRICS Legal Forum) в 2018 г. в ЮАР эти вопросы, например, были предметом специального исследования и обсуждения в среде профильных специалистов.

Четвертое. В работе присутствуют отдельные утверждения, которые могут быть определены как не вполне ясные; авторская позиция по ним нуждается в уточнении. К их числу относятся следующие:

(1) – В работе сделан акцент на защите прав налогоплательщиков в контексте статьи 6 ЕКПЧ и практики ее применения ЕСПЧ (стр. 67-69): имеется ввиду право на справедливое судебное разбирательство в различных аспектах. Остается при этом не вполне понятным, считает ли автор необходимым ограничиваться только этим набором прав налогоплательщика при анализе регулирования взаимосогласительной процедуры. В частности, имеются ли основания рассматривать более широкий перечень прав, которые должны

обеспечиваться в ходе взаимосогласительной процедуры, включая, например, право на конфиденциальность информации, запрет дискриминации и др.?

(2) – На стр. 21 диссертационной работы можно найти противоречивые утверждения о том, что, с одной стороны, взаимосогласительная процедура, проводимая в соответствии с п. 3 статьи 25 Модельной конвенции ОЭСР (*толкование и применение положений СИДН*) реконструирует истинный смысл существующей нормы, а не создает новую норму, а с другой стороны, что при данном варианте взаимосогласительной процедуры имеет место упрощенный способ внесения изменений в СИДН, т.е. новые нормы / правила все-таки могут появляться.

(3) – На стр. 122 работы автор приходит к выводу (на основании анализа Приказа Минфина России от 11.06.2020 № 102н), что взаимосогласительную процедуру в Российской Федерации может инициировать только налогоплательщик и не может инициировать, например, налоговый агент. Не ограничивает ли произвольным образом подобное утверждение права участников налоговых отношений со сходным статусом? Можно ли воспользоваться п. 2 статьи 24 НК РФ (*налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено НК РФ*) и утверждать, что и они, имея соответствующий правовой интерес в проведении взаимосогласительной процедуры, могут обратиться к компетентному органу для ее проведения? При этом следует иметь в виду, что по многим категориям трансграничных доходов (в частности, пассивных) именно налоговый агент, а не налогоплательщик сталкивается с необходимостью активных действий по применению налогового договора.

(4) – В Налоговом кодексе РФ можно выделить два блока правил, посвященных взаимосогласительной процедуре:

во-первых, глава 20.3 НК РФ «Взаимосогласительная процедура в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения», где закреплены общие положения и отсылки к подзаконным актам,

во-вторых, правила о взаимосогласительной процедуре с иностранным компетентным органом в разделе V.1. НК для целей проведения симметричной корректировки, а также заключения соглашения о ценообразовании.

В представленной работе второй группе правил отдельное внимание не уделяется. Чем автор обосновывает подобный подход? Можно ли утверждать, что отсутствует какая-либо специфика, которую необходимо учитывать при внедрении стандартов защиты прав налогоплательщиков при проведении взаимосогласительных процедур в сфере трансфертного ценообразования?


Отмеченные дискуссионные моменты и вопросы, нуждающиеся в уточнении, никак не умаляют общую самую положительную оценку представленного научного труда.

На основании всего изложенного можно прийти к общему выводу: Диссертация Поленчук Марии Дмитриевны, представленная по теме «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, по нашему убеждению, заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по научной специальности – 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки (нарушений пунктов 9 и 11 указанного Порядка в диссертации нами не установлены).

Директор института права БРИКС,
Заведующий кафедрой финансового права
Уральского государственного юридического университета
доктор юридических наук, профессор

Данил Владимирович Винницкий

4 июля 2023 г.



The image shows a handwritten signature in black ink, which appears to be 'Д.В. Винницкий'. Below the signature is a circular official seal. The seal contains the text 'Институт права БРИКС' (Institute of Law BRICS) and 'Уральский государственный юридический университет' (Ural Federal University). The seal also features the coat of arms of the Russian Federation and the text 'Федеральное государственное учреждение науки и образования' (Federal Scientific Center of Law and Education).