



10.04.2026 № Па-023

На № _____ от _____

«УТВЕРЖДАЮ»

Проректор по научной работе
ФГАОУ ВО «Московский государственный институт
международных отношений (университет)
Министерства иностранных дел
Российской Федерации»



к.полит.н., доцент А.А. Байков

« 04 » 2026

ОТЗЫВ ВЕДУЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Федерального государственного автономного образовательного учреждения
высшего образования «Московский государственный институт международных
отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской
Федерации» (МГИМО МИД России)

**о диссертации Надточия Михаила Дмитриевича на тему: «Налоговые
рулинги в странах англосаксонской правовой семьи: опыт Индии, ЮАР и
Австралии», представленной на соискание ученой степени кандидата
юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые
(государственно-правовые) науки.**

Избранная соискателем тема исследования актуальна и важна для
правового регулирования налогообложения.

Актуальность темы определяется несовершенством налоговых законов.
Они не всегда отражают реалии предпринимательской деятельности. В
результате этого возникают неопределенности в праве. Обязательные

предварительные решения (advance rulings) призваны в частности обеспечить применение норм права с учетом намерения законодателя.

Важность темы определяется системностью проблемы: с одной стороны, законодатель провозглашает принцип законности (законодательного регулирования налоговых отношений), а, с другой стороны, делегирует полномочия органам исполнительной власти, в том числе по определению вопроса права или факта в связи с обязанностью по уплате налога.

Новизна исследования состоит в том, что впервые в отечественной науке проведено комплексное сравнительно-правовое исследование института предварительных решений в налоговом праве Австралии, Индии и ЮАР с привлечением значительного количества различных источников, включая публикации на английском языке.

Выбор для сравнения права названных государств представляется оправданным с точки зрения влияния английской правовой системы, организации налогообложения и т.д. Тот факт, что Австралия включена в Перечень иностранных государств и территорий, совершающих в отношении Российской Федерации, российских юридических лиц и физических лиц недружественные действия (утв. п. 1 Распоряжения Правительства РФ 2022 года № 430-р), не может быть препятствием для проведения научных изысканий. Принимая во внимание расширение сотрудничества в рамках БРИКС, обращение к праву Индии и ЮАР представляется вполне логичным и позволяет утверждать о практической значимости проведенного исследования.

Можно также указать и на схожесть государственного устройства и международного регулирования, но соискатель не рассматривает положения законов субъектов федерации о предварительном решении, равно как и международных договоров, хотя в них есть соответствующие предписания (ст. 67 Акта штата Андхра-Прадеш 2005 года «О налоге на добавленную стоимость», ст. 3 Соглашения об упрощении торговли (Бали, 2013 г.) и др.).

У России богатая история и доктринальная основа налогового права, включая школу сравнительного налогового права, но избранная соискателем

тема не привлекла широкого внимания ученых. В связи с этим, любая подобная работа восполняет существующие пробелы.

Заслуживает внимания в частности рассмотрение соискателем договорных элементов в правовой природе предварительных решений (§ 1.3). Отмечено: «[с]овременное понимание правоотношений между государством и частными субъектами не может ограничиваться представлением о властном подчинении; оно требует признания элементов согласования воли и взаимности прав и обязанностей, что сближает такие правоотношения с договорными конструкциями» (С. 101).

В некоторых государствах налоговые органы не могут выносить обязательные предварительные решения. Отсутствие таких полномочий обусловлено общим представлением о роли налоговых органов и налогового права, и тесно связано с принципами законности и публичного порядка, согласно которым налоговое право должно применяться строго, и никакие соглашения о его применении не могут быть заключены (см.: Tax Law Design and Drafting / by V. Thuronyi. Vol. 1. Washington: IMF, 1996. P. 68).

При таком подходе вопрос сближения с договорными конструкциями не может быть в повестке дня, но тезис соискателя о расширении представления о властном подчинении представляет интерес.

В отечественном праве изначально обращалось внимание на то, что налоговые отношения не строятся как исключительно властные (см.: Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М.: Госюриздат, 1963. С. 137), но в последствии возобладала иная точка зрения, что нашло выражение в п. 1 ст. 2 НК РФ. В результате последнего подхода к пониманию властных отношений, так называемые неясности налогового законодательства толкуются не в пользу лица, у которого возникает обязанность по уплате налога. Налогоплательщик (налоговый агент) и налоговые органы не только наделены правами, но и несут обязанности. Это не означает, что налоговое законодательство основывается на признании равенства участников

регулируемых им отношений, что находит выражение и в институте предварительных решений.

Значение обязательных предварительных решений определяется тем, что они рассматриваются как источники правового регулирования налогообложения наряду со статьями статутах, примечаниями о толкованиях (interpretation note) и решениями судов (см.: Mitchell K., Mitchell L. Graded Questions on Income Tax in South Africa 2024. 45th ed. Johannesburg: LexisNexis, 2024. P. 147). Предварительные решения используются не только в государствах и территориях, право которых относится к англо-саксонской правовой системе. Соответственно обращение к теме предварительных решений видится необходимым для развития науки финансового права.

Наряду с достоинствами в диссертации есть и определенные недостатки. К основным из них относятся следующие:

1. Не может быть положительно оценено использование соискателем англицизмов в названии и в тексте диссертации.

В диссертации перечислено несколько вариантов перевода российскими учеными (обычно не используемого в законодательстве) термина «advance tax ruling» (С. 26). Некоторые из этих вариантов, даже с оговорками, являются допустимыми. Соискатель обратил внимание на французские корни различных терминов и предпочел заимствование в узком смысле — «налоговый рулинг».

Введение в научный оборот категории «рулинг» сопоставимо с заменой термина «сделки» на «транзакции». В отечественном праве используются иностранные слова, например, «демередж», но слово «ruling» не относится к категории, которую сложно или нельзя перевести на русский язык без искажения содержания. Если не соглашаться с этим, то применяемый в праве Великобритании (и соответствующий категории «advance ruling») термин «tax clearance» придется переводить как налоговый клиренс, а используемое в ст. 88А Правил Сянгана 1947 года «О внутреннем доходе» сочетание иероглифов «事先裁定» — как предварительный (шисянь) цайдин.

В результате отказа соискателя от перевода термина «ruling» вместе с активным использованием в диссертации таких слов, как «релевантный» (С. 97 и др.), «темпоральный» (С. 18) и др., текст научного исследования в отдельных частях отходит от формально-правового стиля. Более того, возникает вопрос о соблюдении статей 1(6) и 3(1)(8.2) Федерального закона от 01.06.2005 N 53-ФЗ (ред. от 22.04.2024) "О государственном языке Российской Федерации".

По всей видимости, подход соискателя представляет собой согласие с отношением к терминологии, распространенной в публикациях о специальных правилах против налогового избежания. В них популярны такие категории как «шопинг международного договора», «кондуитная компания» и т.д. и т.п.

Принимая во внимание профессиональную щепетильность юристов в отношении понятийного аппарата, использование произвольных категорий безусловно снижает оценку проведенного исследования.

2. В шестом положении, выносимом на защиту, утверждается, что «в странах англосаксонской правовой семьи встречаются три разновидности налоговых рулингов: частные, публичные и гибридные» (С. 18).

В тексте диссертации, после словосочетания «гибридные рулинги», соискатель указывает в скобках словосочетания «hybrid rulings» или «class and product rulings».

На стр. 43 перечисляются виды «рулингов» и предложена классификация по субъектному составу: «гибридные рулинги (hybrid rulings), адресованные определенной категории налогоплательщиков (class rulings) или касающиеся определенного вида операций (product rulings)». На стр. 63 «гибридный рулинг» определен соискателем как «административный акт в отношении определенной группы или класса налогоплательщиков», т.е. он не охватывает категорию «product rulings».

Обращение к различным публикациям (документам) о налогообложении в Австралии и ЮАР показывает следующее:

- словосочетание «hybrid rulings» не имеет ни нормативной, ни академической (профессиональной) поддержки;

- классификации иностранных специалистов, в том числе называемые ими подвиды, отличаются от предложенной соискателем.

Применительно к Австралии решения о категориях (class rulings) и решения об операциях (product rulings) обычно классифицируются не как отдельный вид, а как публичные решения (public rulings); третьим видом называются устные решения (oral rulings) (см.: Sadiq K., Black C., Clements J., et al. *Principles of Taxation Law 2024*. Sydney: Thomson Reuters, 2024. P. 765). Иногда выделяются только два вида решений: публичные и частные, а решения о категориях и об операциях рассматриваются как дополнительные, но без идентификации их как гибридные (см.: Bevacqua J., Marsden S., Morgan A., et al. *Australian Taxation*. 4th ed. Melbourne: John Wiley & Sons Australia, 2026. P. 552).

В докладе Офиса национального аудита Австралии публичные, частные и устные решения классифицированы как юридически обязательные и как четвертый вид выделены налоговые решения (tax rulings), которые административно обязательны (administratively binding). К ним отнесены в том числе опубликованные решения по процессуальным и административным вопросам, а также по вопросам сбора налогов (см.: *Audit Report No. 3 2001-2002*. Australian National Audit Office. Commonwealth of Australia, 2001. P. 173). В диссертации есть упоминания «устных рулингов» (С. 149), но они отнесены соискателем к частным.

Применительно к ЮАР в публикациях можно встретить указание о двух видах решений: публичных и частных (см.: Gutuza T. *Tax Rulings – Contribution to Certainty: A South African Perspective* // *Journal of Tax Administration*. 2023. Vol. 8. No. 1. P. 134).

Таким образом, соискатель вводит в научный оборот категорию, которая не используется в законодательстве и публикациях, а также предлагает классификацию, отличающуюся от принятой в праве рассматриваемых государств.

Не вызывает сомнения, что классификации исследователей могут отличаться, но, как следует из содержания диссертации, выводы соискателя, в

том числе в части «гибридного рулинга», по всей видимости основаны на отечественной «конструкции административного акта» (С. 63). В понятийном аппарате английского административного права распространены категории (administrative) «action» и «decision», что не равно акту. Оставляя за скобками особенности и степень влияния административного права метрополии, получается, что соискатель характеризует институт права иностранных государств, руководствуясь теорией (определениями) российского права. Это находит выражение и в широком использовании, например, термина «нормативный правовой акт» (С. 11 и др.) и в ограниченном внимании к судебной практике, при котором лишь формально названы некоторые дела в качестве примеров (С. 73).

Принципиально то, что разбор соискателем многочисленных видов предварительных решений «отодвинул» на второй план и даже исключил из поля зрения примеры неопределенности (неясности) содержания правовых норм, для надлежащего применения которых возникла необходимость предварительного решения и анализа того, как вопрос был разрешен (точнее, как обоснован с юридической точки зрения). В диссертации рассмотрены несколько решений, но основное внимание уделено структуре документов (С. 153 и др.).

3. Законодательство о предварительных решениях представляет безусловный интерес для отечественного правоведения. Это подтверждается вопросами, возникающими в правоприменительной практике.

Так, при рассмотрении дела № А40-174421/2016 по кассационной жалобе ЗАО «Таманьнефтегаз» Верховный Суд РФ дал правовую оценку письму Федеральной таможенной службы 2013 года № 04-41/10269, отметив следующее (Определение 2018 года № 305-КГ17-16017):

- указанное письмо не является нормативным правовым актом, поскольку содержит властное волеизъявление — разрешение на смешивание товаров, и породило соответствующие правовые последствия для общества как участника отношений, регулируемых таможенным законодательством;

- при издании разрешения на смешивание товаров Федеральная таможенная служба не вышла за пределы своей компетенции, действуя в целях преодоления пробела в правовом регулировании и надлежащей реализации прав участников оборота до устранения указанного пробела на уровне нормативного регулирования.

В диссертации есть упоминание ст. 105.30 и подп. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ о мотивированном мнении и о праве налогоплательщиков получать письменные разъяснения (С. 27, 59), названы также Постановление Конституционного Суда РФ 2015 года № 6-П и Постановление Пленума Верховного Суда РФ 2018 года № 50 (С. 72-73), но этим обращение соискателя к проблемам налогового права России и ограничивается.

К сожалению, в рецензируемом исследовании нет никаких рекомендаций о возможности заимствования опыта иностранных государств; есть общие заявления (С. 85, 229). Это не может быть оценено положительно.

Приведенные замечания в целом не влияют на общее положительное впечатление от работы.

Структура исследования логична и способствует последовательному и всестороннему раскрытию избранной темы. Названия глав и параграфов диссертации соответствуют их содержанию. Параграфы характеризуются взаимосвязью. Содержание диссертации соответствует специальности, по которой она рекомендована к защите.

Исследование обладает необходимой степенью новизны положений, выносимых на защиту. Эти положения согласуются с выводами, которые соискатель делает в ходе исследования. Основные положения диссертации нашли отражение в научных публикациях соискателя в рецензируемых научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации.

Диссертация Надточия М.Д. на тему «Налоговые рулинги в странах англосаксонской правовой семьи: опыт Индии, ЮАР и Австралии»

соответствует требованиям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата юридических наук, согласно п. 2.2 разд. II Положения о присуждении ученых степеней в Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Российский университет дружбы народов» (утв. Ученым советом РУДН, протокол от 22.01.2024 г. № УС-1), а ее автор заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2 Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Отзыв ведущей организации подготовлен доктором юридических наук, профессором, профессором кафедры административного и финансового права МГИМО МИД России Р.А. Шепенко; отзыв обсужден и утвержден на заседании кафедры (протокол от 09 апреля 2026 № 060/04-20).

**Зав. кафедрой
административного и финансового права
МГИМО МИД России,
д.юрид.н., доцент**

И.А. Гончаренко

Почтовый адрес: 119454, Москва, пр-т Вернадского, 6
Тел.: +7 495 229-40-37
Официальный сайт: <https://mgimo.ru/>
E-mail: kai@mgimo.ru

