

В диссертационный совет ПДС 0900.008  
Федерального государственного автономного  
образовательного учреждения высшего  
образования «Российский университет дружбы  
народов имени Патриса Лумумбы» (РУДН)

## **ОТЗЫВ**

**на диссертацию Надточего Михаила Дмитриевича  
«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**

Представленная диссертационная работа М.Д. Надточего является комплексным научным исследованием, посвященным налоговым рулингам на примере стран англосаксонской правовой семьи. Автор раскрывает понятие налогового рулинга, признаки правового института налоговых рулингов, определяет функции налоговых рулингов в системе налогового администрирования, предлагает сравнение опыта различных стран для обобщения подходов к определению, регулированию и применению налоговых рулингов.

Выбранная тема диссертационного исследования представляется актуальной, поскольку институт налоговых рулингов активно развивается в большом количестве стран, включая Россию. Автор выделяет как общие подходы к налоговым рулингам, так и особенные, присущие конкретным странам и правовым порядкам с учетом их исторических и культурологических особенностей. Понятие налогового рулинга не используется в российском налоговом законодательстве, однако существует аналог в виде мотивированного мнения. Институт мотивированного мнения в России насчитывает чуть более 10 лет, вызывает не только дискуссии, но и налоговые

споры. В связи с чем предложенное автором обобщение опыта других стран может стать полезной основой для усовершенствования института мотивированного мнения в России. Это подтверждает своевременность и научную значимость рецензируемой диссертации.

Достоверность полученных результатов обеспечена применением широкого спектра общенаучных и специально-юридических методов познания, а также обширной источниковой базой исследования.

Научная новизна работы нашла выражение в положениях, выносимых на защиту. Опираясь на критический анализ законодательства и правоприменительной практики Индии, ЮАР и Австралии, диссертант обосновывает необходимость пересмотра понятийного аппарата, используемого при описании института налоговых рулингов, и предлагает собственный ряд определений: «налоговый рулинг», «частный рулинг», «публичный рулинг», «гибридный рулинг», что способствует преодолению имеющейся терминологической неопределённости. Впервые в отечественной науке выделены и систематизированы четыре существенных признака правового института налоговых рулингов: нормативно-правовая основа, функциональная специализация уполномоченного органа, превентивная направленность правового воздействия и асимметричный характер правовых последствий. В диссертации показано, что внедрение фрагментарных и недостаточно согласованных норм о мотивированных мнениях в российское законодательство на фоне развития института налогового мониторинга актуализирует потребность в углублённом изучении зарубежного опыта. На этой основе автор предпринял попытку сформулировать предложения по совершенствованию отдельных норм российского законодательства в сфере налогового администрирования.

Соискатель провёл всестороннее и последовательное исследование правового регулирования отношений, возникающих в связи с функционированием института налоговых рулингов в Индии, ЮАР и Австралии. Структура работы подчинена единой исследовательской логике:

от анализа концептуальных подходов к пониманию налогового рюлинга (§ 1.1), через исследование его юридической конструкции (§ 1.2) и договорных элементов правовой природы (§ 1.3), к рассмотрению отдельных видов рюлингов — частных (§ 2.1), публичных (§ 2.2) и гибридных (§ 2.3).

Полученные в ходе исследования результаты обогащают теорию финансового права, в том числе её категориальный аппарат, и вводят в научный оборот ранее не исследованные правовые конструкции. Материалы диссертации могут найти применение в учебном процессе при преподавании дисциплин публично-правового цикла, прежде всего финансового и налогового права. Сформулированные автором в заключительной части работы предложения и рекомендации могут быть использованы для совершенствования правового регулирования налогового администрирования в Российской Федерации.

Основные результаты диссертационного исследования получили надлежащую апробацию. Представленный автореферат соответствует содержанию диссертационного исследования.

При всех несомненных достоинствах рецензируемого исследования представляется возможным высказать ряд **замечаний и пожеланий**. Поскольку основная ценность проведенного автором исследования, - это возможность использования его результатов при совершенствовании российского налогового законодательства в части регулирования мотивированного мнения и смежных вопросов, то большая часть замечаний, предложений сделана применительно к российскому подходу.

1. Автор в ходе исследования отдельных вопросов: терминология, различные аспекты регулирования налоговых рюлингов и прочее сравнивает те или иные понятия, аспекты с российским подходом к мотивированным мнениям. Однако в работе отсутствует единое систематизированное сравнение опыта России и других стран и вытекающие из этого сравнения предложения. Не исключено, что это связано с несколько иной заявленной

целью исследования. Между тем, в будущем было бы полезным продолжение работы автора в обозначенном направлении.

2. При исследовании подходов к названию налогового рюлинга тем или иным словом, словосочетанием и определению термина, автор ссылается на опыт различных стран, в т.ч. Австралии и России, где налоговый рюлинг называется «мнением». Если быть точнее, то в России он называется мотивированным мнением. Автор критикует данное название, полагая, что мнение государственного органа не может быть немотивированным. Между тем автор не предлагает варианта, каким термином должен быть назван в России, почему именно так, и имеет ли в целом это какое-то принципиальное значение.

3. Автор классифицирует налоговые рюлинги, разделяя их на частные, публичные и гибридные. При этом автор, раскрывая понятие частных рюлингов указывает на то, что частные рюлинги представляют собой индивидуальные правоприменительные акты с ограниченной сферой действия и сроком, характеризующиеся максимальной степенью конкретизации субъектного состава и фактических обстоятельств, выдаваемые на возмездной основе.

В России на уровне судебной практики не подтверждено, что близкое по смыслу индивидуальному рюлингу мотивированное мнение является индивидуальным актом применения права. Текущая российская арбитражная практика, хотя и весьма спорная с точки зрения теории права, исходит из того, что мотивированное мнение не является индивидуальным актом применения права (ненормативным правовым актом), и его нельзя обжаловать. Предметом рассмотрения судов не был вопрос о правовой природе мотивированного мнения как самостоятельный, однако это не исключает вывода о том, что мотивированное мнение приравнено к разъяснению налоговым органом

налогового законодательства. Опыт других стран показывает разность подхода к определению правовой природы индивидуального рюлинга и мотивированного мнения.

Правовая природа мотивированного мнения – один из актуальнейших вопросов в российском налоговом праве, который требует более глубокого исследования.

4. Раскрывая понятие и суть публичных налоговых рюлингов на примере опыта других стран, автор обращает внимание на то, что они выдаются по инициативе налогового органа, адресованы неопределенному кругу лиц и направлены на обеспечение единообразия применения налогового законодательства.

В России отсутствуют публичные налоговые рюлинги или публичные мотивированные мнения. Однако российские финансовые и налоговые органы уполномочены давать разъяснения налогового законодательства, как адресные (индивидуальные), так и неопределенному кругу лиц. Такие разъяснения оформляются письмами. В будущем автору предлагается сравнить эти институты, выявить различия и сделать вывод о том, могут ли в России быть применимы публичные налоговые рюлинги.

5. Исследуя правовую природу налогового рюлинга, автор упускает российский опыт. В России мотивированное мнение может быть выдано налоговым органом не только по инициативе налогоплательщика, но и налогового органа. Причем инициатива налогового органа «не делает» мотивированное мнение публичным. Оно всегда является индивидуально направленным. Эта инициатива исключает превентивный характер правонарушения в том аспекте, что сделка, операция уже совершена, налоговые последствия этой сделки, операции уже определены

налогоплательщиком, и мнение появляется в случае несогласия налогового органа с этими последствиями. В данном контексте не реализуется признак налогового рулинга, выделенный автором, - превентивная направленность правового воздействия.

Кроме того, важно, что в рассматриваемом контексте налоговый орган реализует свою контрольную функцию.

И в таком аспекте представляется весьма дискуссионным вывод о том, что налоговый рулинг – это вид административного договора, который формируется посредством оферты и акцепта. В основе конструкции мотивированного мнения в России не лежит административный договор. Это, скорее, позиция налогового органа по вопросу о налоговых обязательствах налогоплательщика в конкретной ситуации.

6. В диссертационном исследовании автор обращает внимание на то, что в странах англосаксонской правовой системы на законодательном уровне закрепляется возможность отзыва (расторжения) налоговых рулингов при существенном нарушении налогоплательщиком достигнутых договоренностей либо при изменении законодательства, на основании которых был выдан рулинг, или судебных толкований применимых правовых норм.

При этом автор не проводит глубокого анализа данного аспекта в сравнении с российским законодательством. В российском налоговом законодательстве нет норм, позволяющих налоговому органу отозвать мотивированное мнение.

Между тем, в случае изменения закона или судебной практики, мотивированное мнение перестает быть актуальным. На сегодняшний день Налоговый кодекс РФ не обязывает налоговый орган сообщить в какой-либо форме налогоплательщику о потере актуальности мотивированного мнения. В

случае изменения закона налогоплательщик обязан сам применить закон, а в случае неясностей, - запросить новое мотивированное мнение по собственной инициативе. В случае изменения судебной практики налогоплательщик узнает о применении к нему иных последствий (не таких, которые указаны в мотивированном мнении) только если налоговый орган вынесет новое мотивированное мнение, результатом которого будет доплата налога и пеней.

7. В будущем автор может углубить тему исследования налоговых рулингов в контексте последствий его неисполнения со стороны налогоплательщика.

В своей работе автор упоминает, что в Австралии

- налогоплательщик (физическое лицо), добросовестно полагавшийся на устный рулинг, освобождается от штрафа за ложные или вводящие в заблуждение сведения и пени;
- налогоплательщик, полагающийся на публичный рулинг, касающийся суммы налогового обязательства, не может быть подвергнут начислению процентов за недоимку или штрафным санкциям, поскольку в таком случае отсутствует сама недоимка;
- следование гибриднему рулингу освобождает от негативных последствий в виде пеней и штрафов, даже если впоследствии позиция будет пересмотрена (при условии добросовестности налогоплательщика). Автор указывает на аналогичное правило применительно к гибридным рулингам и в ЮАР.

Диссертант больше делает акцент на последствиях исполнения налогового рулинга, если потом окажется, что рулинг был неправильным, отозван и прочее. Автор глубоко не исследует тему последствий неисполнения налоговых рулингов.

В России добросовестное исполнение мотивированного мнения, которое впоследствии признано «неправильным», пересмотрено, означает освобождение от штрафа, но не от недоимки и пеней. Неисполнение мотивированного мнения влечет назначение выездной налоговой проверки, доначисление не только недоимки и пеней, но и штрафа.

С учетом изложенного, хотелось бы узнать мнение автора относительно того, какой путь развития института мотивированного мнения представляется ему более перспективным: трансформация мотивированных мнений в полноценный институт налоговых рулингов по образцу исследованных зарубежных моделей либо сохранение мотивированных мнений в качестве самостоятельного правового института с собственным понятийным аппаратом и правовым режимом.

Изложенные замечания не носят принципиального характера и свидетельствуют прежде всего о научном интересе к исследуемой проблематике и о дискуссионности ряда затронутых автором вопросов.

С учетом вышеизложенного, диссертация Надточего М.Д. на тему: «Налоговые рулинги в странах англосаксонской правовой семьи: опыт Индии, ЮАР и Австралии» представляет собой завершённое научно-квалификационное исследование, содержащее решение научной задачи — формирование комплекса теоретических положений, раскрывающих основы и правовые последствия функционирования института налоговых рулингов в правовых системах Индии, ЮАР и Австралии, — имеющее существенное значение для публично-правовых (государственно-правовых) наук. Практическая ценность работы определяется тем, что сформулированные в ней рекомендации могут быть использованы для совершенствования правового регулирования налогового администрирования в Российской Федерации. Диссертация отвечает требованиям, предъявляемым к работам на соискание учёной степени кандидата юридических наук, в соответствии с п. 2.2 раздела II Положения о присуждении учёных степеней в федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего

