В Диссертационный совет 24.2.336.02,
созданный на базе Московского
государственного юридического
университета имени О.Е. Кутафина
(МГЮА)

Отзыв на диссертацию
Засыпкина Виталия Алексеевича на тему:
«Правовое регулирование противодействия недобросовестной налоговой конкуренции в Российской Федерации», представленную на соискание ученой степени кандидата юридических наук
по специальности 5.1.2 – публично-правовые (государственно-правовые) науки

Актуальность темы диссертационной работы В.А. Засыпкина обусловлена важностью использования механизмов противодействия недобросовестной налоговой конкуренции для улучшения российских налоговых режимов и укрепления роли России на международной арене. Существенное влияние на налоговые отношения оказывают тенденции, в основе которых находятся как международная экономическая интеграция (увеличивающееся влияние транснациональных корпораций на национальную экономику, рост числа трансграничных сделок, повышение мобильности налогоплательщиков), так и дезинтеграция (расширение практики экономических санкций в отношениях между государствами, а также с участием экономических агентов, находящихся под их юрисдикцией, ограничивающее вышеназванную активность). При этом, по верному замечанию диссертанта, экономическая обоснованность налогообложения не может существовать без защиты добросовестных участников налогового отношения и недопустимости злоупотребления правом (с. 179).

Автор справедливо отмечает, что совершенствование и имплементация наиболее эффективных элементов системы противодействия

недобросовестной налоговой конкуренции будет способствовать защите фискальных интересов, достижению технологического суверенитета (такие цели установлены в Концепции технологического развития до 2030 г. и Стратегии научно-технологического развития РФ), повышению инвестиционной привлекательности России для бизнеса из стран Глобального юга и превращению страны в государство-флагман противодействия с недобросовестной налоговой конкуренцией (с. 5).

Изучение представленной работы показывает, что автор провел глубокое исследование, по итогам которого сделан вывод о природе недобросовестной налоговой конкуренции. Диссертант верно отмечает, что проблема недобросовестной налоговой конкуренции заключается не в том, что одни недружественные государства перехватывают налоговые доходы других противостоящих государства. Напротив, утечка налоговой базы из экономических центров приводит к тому, что налоговые доходы не достаются никому (с. 177).

Диссертационная работа содержит ряд новых или обладающих признаком новизны научных положений и выводов, которые, в первую очередь, способствуют восполнению пробелов в понятийном аппарате науки налогового права. Автором сформулировано определение налоговой конкуренции в финансовом праве (положение на защиту 1), обосновано существование двух форм налоговой конкуренции: добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции (положение на защиту 2), а также двух форм недобросовестной налоговой конкуренции (положение на защиту 4). Указанный вклад автора в науку налогового права представляется полезным и обогащающим ее.

Автором достигнута заявленная цель – разработка теоретико-методических подходов в области противодействия недобросовестной налоговой конкуренции и практических рекомендаций по совершенствованию механизмов правового режима налога на прибыль организаций, правового регулирования российских преференциальных

налоговых режимов и формирования перечня офшорных юрисдикций Министерства финансов Российской Федерации. Достижение указанной цели способствовало поэтапное решение задач исследования.

Диссертационное исследование В.А. Засыпкина носит как теоретический, так и прикладной характер. Сформулированные автором определения налоговой конкуренции и недобросовестной налоговой конкуренции могут использоваться для развития науки налогового права и систематизации научного знания в целях проведения дальнейших финансово-правовых исследований.

Хотелось бы отдельно отметить корректное проведение исследования с использованием сравнительно-правового метода. Автором предпринята успешная попытка проанализировать и систематизировать подходы России (в том числе как государства-участника Евразийского экономического союза), Европейского союза, Организации экономического сотрудничества и развития. Результаты данного анализа направлены на последующую разработку предложений по совершенствованию российского налогового законодательства.

Таким образом, 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, двух глав, включающих шесть параграфов, заключения и списка использованных источников.

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

Вместе с тем работа не лишена отдельных дискуссионных моментов и положений, требующих дополнительной аргументации.

1. На с. 3-4 автор пишет, что большинство государств, включая Россию, основывают свои подходы на инициативах и соглашениях, предложенных ЕС

и ОЭСР. По мнению оппонента, данное утверждение требует отдельного обоснования, особенно в части мер, предложенных ЕС: какие из подходов ЕС были использованы при проектировании правовых конструкций российского налогового законодательства? Даже несмотря на то, что основные инициативы в сфере международного налогообложения принадлежат ОЭСР, в последние годы все чаще звучат предложения ООН, особенно по вопросам налогообложения в сфере цифровой экономики, транснациональных корпораций и регулирования международного сотрудничества по налоговым вопросам.

2. Во введении указано, что предметом исследования выступают нормы конституционного и финансового права, связанные с противодействием недобросовестной налоговой конкуренции и обеспечивающие реализацию государством права на налогообложение, а также научные концепции и теоретические положения, включая работы российских и зарубежных правоведов (с. 8). В ходе публичной защиты автору предлагается пояснить, какими нормами конституционного права регулируются отношения, связанные с противодействием недобросовестной налоговой конкуренции и обеспечивающие реализацию государством права на налогообложение.

3. Представляется, что название параграфа 1 главы 2 «Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц в Российской Федерации» не соответствует его содержанию. Причем в первом же абзаце названного параграфа автор оговаривается, что указанный режим рассматривается применительно к признакам недобросовестной налоговой конкуренции. Если бы вторая часть этой фразы была вынесена в название параграфа, это снимало бы множество вопросов. Однако и здесь неясно, что понимает автор под рассматриваемым режимом: с точки зрения теории права необходимо сконструировать режим, выделив его основные элементы. Более того, важным элементом структуры правового режима являются средства и способы правового регулирования, которые, будучи закрепленными в нормах права, оказывают влияние на поведение участников правоотношения.

Правовой режим налогообложения прибыли, по мнению оппонента, является первичным правовым режимом, в рамках которого могут быть выделены вторичные режимы, например, в зависимости от субъекта налогообложения (режим налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство; режим налогообложения взаимозависимых организаций; режим налогообложения нерезидентов и др.), от объекта налогообложения (режим налогообложения доходов от процентов и роялти; режим налогообложения доходов от результатов интеллектуальной деятельности; правовой режим налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний) и т.д.

Весь параграф отличается сумбурностью изложения, хотя автор и предупреждает в начале его о том, как будет идти ход его мыслей. Но отсутствие выверенной структуры этого раздела приводит к достаточно странному с точки зрения контекста выводу по итогам параграфа *о правовом режиме налогообложения прибыли юридических лиц в Российской Федерации*: о необходимости закрепления в российском законодательстве условия об обязательной публичности разъяснений управляющих компаний преференциальных налоговых режимов. Сам по себе этот вывод обладает научной новизной и имеет под собой основание, но какое отношение этот вывод сам по себе имеет к параграфу о правовом режиме налогообложения прибыли юридических лиц в Российской Федерации?

4. Автором неоднократно нарушаются правила формальной логики, в том числе при цитировании. Последнее может существенно искажать смысл, вложенный в слова авторов исходного текста. Например, ссылка 78 на с. 30: «Подход западных стран к интеграции (Евросоюз и ОЭСР) является наиболее универсальной формой этого процесса» на работу: Пономарева К.А. Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц и доходов физических лиц в Российской Федерации и Европейском Союзе: сравнительно-правовое исследование : дисс. … д-ра юрид. наук. М.: 2020. Исходный текст: «Западноевропейская интеграция является

наиболее универсальной из существующих форм межгосударственной интеграции» (с. 41 названной диссертации). Представляется, что цитирование в данном случае искажает смысл первоисточника, что недопустимо в подобного рода работах.

Далее по тексту можно привести ряд примеров нарушения правил формальной логики, например: «Как и подход ЕС по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции, проект GloBE стремится устранить налоговую конкуренцию как таковую. Иначе говоря, ЕС решил совершенствовать свой подход по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции на основе наработок проекта GloBE» (с. 65). По мнению оппонента, едва ли первое предложение вытекает из второго, скорее наоборот. Далее на той же странице автор пишет: «Проект GloBE требует государства изменить законодательство без требований по совершенствованию правоприменительной практики. Кроме того, проект GloBE не выделяет формы допустимого и недопустимого поведения государств, что говорит о неприменимости таких категорий как офшорные юрисдикции и недобросовестные преференциальные налоговые режимы. Продолжая мысль, можно сказать, что указанный проект охватывает исключительно вопрос добросовестной налоговой конкуренции, чем позволяет подтвердить, что добросовестная налоговая конкуренция касается вопросов о законодательстве, в то время как недобросовестная налоговая конкуренция затрагивает не только законодательство, но и правоприменительную практику». В этих фразах автор как бы ходит по кругу, но притом последнее предложение никак не вытекает из первого.

5. Имеется замечание к источниковой базе исследования. Автор пользуется достаточно старой литературой, даже при учете того, что многие базы и источники сейчас недоступны по причинам противодействия со стороны недружественных стран. Например, учебник по европейскому налоговому праву Терры и Ваттеля не раз переиздавался с 2008 года. В тексте работы отсутствуют ссылки на таких классиков международного и

европейского налогового права, как П. Пистоне, М. Ланг, Ф. Бэйкер, Дж. Оуэнс, А.П. Доурадо, В. Шен и др. При этом автор 16 раз ссылается на труды П. Хабиманы, в списке литературы работ этого автора три, всего же в подстрочных ссылках эти три работы упомянуты 201 раз. Возникает вопрос: чем работы именно этого автора настолько ценны, что нужно упоминать их такое количество раз? Писали ли о недобросовестной налоговой конкуренции иные российские и зарубежные авторы? Если да, почему автор делает такой акцент на трудах именно П. Хабиманы? Представляется, что и источниковая база по трудам российских ученых также могла быть шире и новее, что позволило бы существенно углубить анализ. Кроме того, автору рекомендуется разнообразить вводные конструкции, используемые при цитировании: практически везде используется формула «нельзя не согласиться с …».

6. В работе присутствуют существенные неточности. Во-первых, на с. 35 говорится, что Евросоюз не только является отдельным членом ОЭСР, но ряд государств-членов ЕС являются к тому же государствами-членами ОЭСР. Вместе с тем ЕС как таковой не является членом ОЭСР, поскольку членами этой международной организации являются государства. Согласно дополнительному протоколу № 1 к Конвенции об Организации экономического сотрудничества и развития от 14 декабря 1960 года ЕС *принимает участие* в работе ОЭСР.

Во-вторых, неясно, почему в подходах недобросовестной налоговой конкуренции на с. 38 автор разделяет подход ОЭСР и подход GloBE, притом что подход GloBE был разработан ОЭСР.

В-третьих, на с. 105-108 автор пишет, что стандартная ставка налога на прибыль в узком смысле в России составляет 20%, с 2025 г. – 25% (ст. 284 НК РФ). Зачем упоминать старую ставку, если на момент размещения работы ставка уже составляла 25%? Затем автор утверждает, что в России налог на прирост капитала включен в состав налога на прибыль для целей НК РФ и составляет 20%. О чем идет речь при упоминании ставки в 20%? Кроме того,

представляется более корректным утверждать, что в России налог на прирост капитала не используется (об этом пишет сам автор чуть выше), однако элементы его конструкции заложены в некоторые нормы о налогообложении прибыли.

Далее в работе говорится о том, что в России налог на деятельность филиалов также включен в состав налога на прибыль для целей НК РФ и составляет 20%. Налогоплательщики, имеющие обособленные подразделения, должны распределять налог на прибыль по этим подразделениям (ст. 288 НК РФ). Кроме того, деятельность постоянных представительств иностранных организаций тоже облагается по ставке 20% (ст. 306 НК РФ). Предлагается в ходе публичной защите пояснить, какие именно ставки имелись в виду и поправить неточности, если таковые имели место.

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 В.А. Засыпкина 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 изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации.

Таким образом, диссертация Засыпкина В.А. «Правовое регулирование

противодействия недобросовестной налоговой конкуренции в Российской Федерации», представленная на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2 – публично-правовые (государственно-правовые) науки, является завершенной самостоятельной научно-квалификационной работой и соответствует требованиям, изложенным в Положении о присуждении ученых степеней, утвержденном постановлением Правительства Российской Федерации от 24.09.2013 № 842, а ее автор, Засыпкин Виталий Алексеевич, заслуживает присуждения искомой ученой степени по специальности 5.1.2 – публично-правовые (государственно-правовые) науки.

ОФИЦИАЛЬНЫЙ ОППОНЕНТ

Ведущий научный сотрудник
Центра перспективного финансового планирования,
макроэкономического анализа и статистики финансов
Научно-исследовательского финансового института
Министерства финансов Российской Федерации,
доктор юридических наук
(специальность 12.00.04 – финансовое право;
налоговое право; бюджетное право), доцент

14 апреля 2026 г. К.А. Пономарева

127006, г. Москва, Настасьинский переулок, д. 3, стр. 2
E-mail: kponomareva@nifi.ru
тел. +7 495 699-74-14

Подпись Пономаревой К.А.
заверяю
Ученый секретарь И.А. Аловых