В Диссертационный совет 24.2.336.02,
созданный на базе ФГАОУ ВО
«Московский государственный юридический
университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»
123242, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 7, стр. 22

ОТЗЫВ
ОФИЦИАЛЬНОГО ОППОНЕНТА

кандидата юридических наук, руководителя направления по международному налогообложению и трансфертному ценообразованию Управления финансового и налогового администрирования ООО «ЛЛК-Интернешнл»
Тасалова Кирилла Артемьевича

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

Актуальность темы диссертационного исследования Засыпкина В.А. не вызывает сомнений и убедительно обоснована автором (сс. 3–5). В условиях беспрецедентного санкционного давления, включения Российской Федерации в «чёрный список» несотрудничающих юрисдикций ЕС (2023 г.) и ответного расширения перечня офшорных зон Министерством финансов Российской Федерации (далее – Минфин России), проблема правовой квалификации и противодействия недобросовестной налоговой конкуренции приобретает не только теоретическое, но и острое практическое значение. Автор справедливо отмечает, что способность государства достигать стоящих перед ним целей напрямую зависит от величины его финансовых ресурсов (с. 3). В этом

контексте исследование механизмов защиты национальной налоговой базы от неправомерного использования преференциальных режимов представляется весьма своевременным.

Использование и совершенствование правовых механизмов противодействия недобросовестной налоговой конкуренции необходимо для укрепления роли России как самостоятельного центра экономического развития и повышения определённости налогообложения для добросовестных участников оборота.

Степень обоснованности и достоверности научных положений, выводов и рекомендаций. Диссертационное исследование выполнено на солидной теоретической и эмпирической основе. Автором изучен и критически осмыслен значительный массив источников: документы ОЭСР, ЕС («мягкое право»), российское налоговое законодательство, труды ведущих российских и зарубежных учёных. Структура работы, состоящая из введения, двух глав, объединяющих шесть параграфов, заключения и библиографического списка, логична и способствует последовательному раскрытию темы — от теоретико-правовых основ налоговой конкуренции (Глава 1) до особенностей правового регулирования преференциальных режимов в Российской Федерации и выработки практических рекомендаций (Глава 2).

Научная новизна диссертации определяется тем, что она является первым в российской науке финансового права комплексным диссертационным исследованием системы правил противодействия недобросовестной налоговой конкуренции, основанных на подходах ОЭСР и ЕС, применительно к российской правовой действительности. Новизной обладают сформулированные автором определения налоговой конкуренции, добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции, офшорной юрисдикции и недобросовестного преференциального налогового режима (положения на защиту № 1–5, сс. 11–13). Заслуживают внимания предложения по совершенствованию российского законодательства, в частности, в части

закрепления обязательной публичности разъяснений управляющих компаний преференциальных режимов и разрешения коллизий между НК РФ и локальными правилами таких компаний (положения на защиту № 6–7, сс. 13–14).

Новизной и практической значимостью обладает разработанный автором многоэтапный тест на выявление недобросовестной налоговой конкуренции, предлагаемый к имплементации в методику формирования ограничительных списков Минфина России (положение на защиту № 8, с. 14, § 3 гл. 2). Диссертант демонстрирует глубокое понимание международных налоговых процессов, умело оперирует обширной правоприменительной практикой ЕС.

Теоретическая и практическая значимость работы заключается в развитии научных представлений о функционировании преференциальных налоговых режимов, в возможности использования результатов исследования в законотворческой деятельности, правоприменительной практике Минфина России и налоговых органов, а также в учебном процессе при преподавании курсов финансового и налогового права.

В целом диссертационное исследование Засыпкина Виталия Алексеевича является самостоятельной, завершённой научно-квалификационной работой, выполненной на актуальную тему, обладающей научной новизной, теоретической и практической значимостью, и заслуживает общей положительной оценки. Вместе с тем диссертация не лишена отдельных дискуссионных положений, которые требуют уточнения и дополнительной аргументации со стороны соискателя в ходе защиты.

1. Отсутствие унификации в отношении термина «недобросовестная («вредоносная») налоговая конкуренция». Категория «вредоносная налоговая конкуренция» используется в российской науке финансового права и представляет собой дословный перевод термина «harmful tax competition». Автор использует иной подход, отмечая на с. 18 следующее: *«Для целей этого исследования слово harmful переводится как «недобросовестный».*

Не оспаривая свободу исследователя в выборе терминологического аппарата для целей научной работы следует отметить, что категории «вредоносность» и «добросовестность» имеют разное значение. «Вредоносность» указывает на неблагоприятные последствия действий одного государства для фискальных интересов другого государства, в то время как «недобросовестность» указывает на отклонение поведения субъекта (государства) от модели надлежащего поведения.

Отмечу, что автор, несмотря на заявленный выбор термина «недобросовестный», неоднократно отказывается от предложенного им же унифицированного перевода и снова возвращается к термину «вредоносная налоговая конкуренция» - например, сс. 30, 36, 40, 41, 96.

Автору предлагается обосновать выбранный им подход с учетом цели и задач, поставленных в рамках диссертационного исследования.

2. Включение управляющих компаний в число субъектов налоговой конкуренции. Автор относит налоговую конкуренцию к деятельности государства (положение на защиту № 1, а также, например, с. 37). Однако в определениях добросовестной и недобросовестной конкуренции в качестве субъектов появляются «управляющие компании преференциальных налоговых режимов» (положения на защиту № 2–3). Необходимо пояснение, почему этот субъект рассматривается в работе, посвященной налоговой конкуренции государств.

3. Включение «государств-метрополий» в ограничительные перечни из-за недобросовестной налоговой конкуренции зависимых территорий. Автор неоднократно указывает в контексте недобросовестной налоговой конкуренции на то, что «государства-метрополии» используют свои связи с «зависимыми территориями» (например, сс. 19, 50), при этом Россия включает такие государства в ограничительные списки, а ЕС и ОЭСР – нет (с. 62).

В то же время автор указывает, что отличительной особенностью офшорной юрисдикции является **наличие у нее налогового суверенитета**. В работе не представлен анализ возможных причин, по которым Минфин России

включил «государства-метрополии» в ограничительный список: из-за их связей с офшорами или по иным основаниям, не связанным с налоговыми критериями. В связи с этим возникает вопрос, следует ли рассматривать ответную меру России как противодействие недобросовестной налоговой конкуренции (офшорам) или как меру противодействия «политическому давлению» ЕС против России (с. 154).

Кроме того, автору рекомендуется высказать свою точку зрения по вопросу обоснованности включения того или иного государства в ограничительный список, если его зависимой территорией является офшорная зона, имеющая суверенитет в налоговой сфере и собственную налоговую систему.

4. Автор утверждает, что цель Кодекса поведения ЕС 1997 года – *«выравнивание стандартных ставок по налогу на прибыль»*. В то же время следует подчеркнуть, что Кодекс 1997 г., направлен на устранение вредоносных преференциальных режимов, а не на гармонизацию общих ставок. Наличие в Венгрии стандартной ставки 9% не рассматривалось экспертами в качестве недобросовестной налоговой конкуренции с точки зрения указанного Кодекса. В связи с этим интересно выяснить позицию автора о том, должна ли стандартная ставка налога на прибыль ниже определенного уровня использоваться как критерий недобросовестной конкуренции, а также следует ли разграничивать ситуацию «низкой» стандартной ставки и полное отсутствие налога на прибыль организаций.

5. Неточность в классификации подходов. Автор выделяет GloBE в отдельный подход (с. 62–65) от подходов ОЭСР и ЕС. Это методологически неверно, поскольку GloBE является прямым продолжением и развитием инициатив ОЭСР в рамках плана BEPS, которая впервые внедрена в Европейском союзе. Рекомендуется рассматривать GloBE как новейший этап в рамках подхода ОЭСР и ЕС.

В случае, если автор целенаправленно отделяет GloBE от подходов ОЭСР и ЕС, необходимо представить аргументы, обосновывающие обособление GloBE в его классификации.

6. Утрату актуальности отдельными фрагментами диссертации, не влияющими на правильность положений, выносимых на защиту.

Следует отметить устаревание информации о стадии GloBE. На с. 65 диссертант указывает, что проект GloBE *«находится на ранней стадии»*. Необходимо отметить, что Совет ЕС в 2022 году принял Директиву ЕС № 2022/2523, предписывающую всем государствам – членам Европейского союза внедрение правил GloBE. К настоящему времени по глобальному минимальному налогу завершилось уже два налоговых периода – в 2024 и 2025 гг.

Кроме того, на с. 103 диссертации автор указывает, что ставка налога на прибыль организаций составляет с 2025 года 25% (Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ), однако на с. 104-105 снова рассматривает прежнюю ставку 20%.

Указанные недочеты не влияют на общие выводы и положения, выносимые на защиту.

7. В диссертационном исследовании не рассмотрен процесс изменения условий международных соглашений об избежании двойного налогообложения, инициированный Президентом РФ в 2020 году. В рамках указанного процесса Российская Федерация потребовала от других государств принять изменения в налоговые соглашения, поскольку доходы нерезидентов от источников в Российской Федерации облагались по низкой ставке или освобождались от налогообложения. Представляется необходимым рассмотреть указанный процесс с позиций научной концепции автора диссертации – является ли требование об изменении международного соглашения (его денонсация в случае отказа другого государства) мерой противодействия недобросовестной налоговой конкуренции наряду с ограничительными списками. Кроме того, необходимо оценить, как

возникающее в России «недостаточное» обложение доходов, обусловленное международным соглашением, необходимо квалифицировать с точки зрения концепции, выработанной автором: как офшор, преференциальный налоговый режим или как иное явление, поскольку в данном случае условие низкого налогообложения было продиктовано положением международного соглашения, а не национальным правом, причем оно приводило к неблагоприятным последствиям именно для российской бюджетной системы.

Высказанные замечания носят **дискуссионный, уточняющий или рекомендательный характер** и **не влияют на общую положительную оценку** диссертационного исследования Засыпкина Виталия Алексеевича. Они направлены на дальнейшее совершенствование научной позиции автора и устранение отдельных логических и методологических неточностей.

Диссертация является **самостоятельной, завершённой научно-квалификационной работой**, в которой содержится решение научной задачи, имеющей значение для развития науки финансового права и совершенствования российского налогового законодательства. Работа содержит новые научные результаты и положения, выдвигаемые для публичной защиты, что свидетельствует о личном вкладе автора в науку. Её автор, **Засыпкин Виталий Алексеевич**, заслуживает присуждения искомой учёной степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Официальный оппонент:

Кандидат юридических наук, руководитель направления по международному налогообложению и трансфертному ценообразованию Управления финансового и налогового администрирования ООО «ЛЛК-Интернешнл»

14 апреля 2026 г. / К.А. Тасалов

Подпись заверяю
Старший менеджер Отдела по работе с персоналом ООО "ЛЛК-Интернешнл"

Тасалов Кирилл Артемьевич, кандидат юридических наук, руководитель направления по международному налогообложению и трансфертному ценообразованию Управления финансового и налогового администрирования, ООО «ЛЛК-Интернешнл», 115035, г. Москва, ул. Садовническая, д. 75, тел.: 8 (495) 627-40-20, электронная почта: kirill.tasalov@lukoil.com