В диссертационный совет 24.2.336.02, созданный на базе ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)»

ОТЗЫВ

официального оппонента
доктора юридических наук Щекина Дениса Михайловича
на диссертацию Чернова Константина Владимировича
«Фискальная и регулятивная функции налогов в налоговой политике РФ и Канады: сравнительно-правовое исследование»,
представленную на соискание ученой степени
кандидата юридических наук по специальности
5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Актуальность темы исследования. Представленная диссертационная работа посвящена комплексному сравнительно-правовому анализу фискальной и регулятивной функций налогов в контексте налоговой политики двух федеративных государств – Российской Федерации и Канады. Актуальность данного исследования не вызывает сомнений и обусловлена целым рядом факторов.

Во-первых, в условиях современной глобализированной экономики, характеризующейся высокой мобильностью капитала и усилением международной конкуренции, эффективность налоговой системы становится ключевым элементом экономического суверенитета и конкурентоспособности государства. Поиск оптимального баланса между фискальными потребностями бюджета и стимулирующим воздействием на экономику является первостепенной задачей для любого правительства.

Во-вторых, Канада является удачным объектом для сравнения. Как и Россия, это крупнейшее по территории федеративное государство с разнородной региональной структурой и значительной сырьевой

составляющей в экономике. Накопленный Канадой опыт в сфере налогового федерализма, разграничения полномочий между центром и провинциями, а также в области реализации регулятивной функции налогов обладает значительным потенциалом для использования в российской правоприменительной и законотворческой практике.

В-третьих, современная геополитическая обстановка и необходимость обеспечения экономической безопасности России актуализируют вопросы повышения эффективности фискальной функции для гарантированного исполнения бюджетных обязательств, а также использования налогов в качестве гибкого инструмента экономической политики в условиях внешнего давления.

Таким образом, диссертационное исследование Чернова К.В. выполнено на актуальную тему, отвечающую как текущим потребностям правоприменительной практики, так и задачам развития российской финансово-правовой доктрины.

Оценивая диссертацию в целом, следует, прежде всего отметить наличие в ней компонентов, которые являются обязательными для любого диссертационного исследования – актуальность и значимость затронутых проблем для правовой науки и юридической практики; системный и междисциплинарный характер анализа этих проблем; аргументированность сформулированных выводов и предложений.

Новизну исследования характеризуют положения, выносимые на защиту (стр. 12-15 диссертационного исследования). Они отражают результат проведенной работы и отвечают целям и задачам, которые автор поставил перед собой в начале исследования (стр. 9-10 диссертационного исследования).

Введение, помимо актуальности выбранной тематики, целей и задач, раскрывает объект и предмет исследования, методологическую и теоретическую основы диссертации, состояние научной разработанности, характеризует теоретическую и практическую значимость исследования, научную новизну работы, отражаемую в положениях, выносимых на защиту,

указывает на апробацию результатов исследования (стр. 3-17 диссертационного исследования).

Диссертация написана хорошим литературным языком, теоретическая и эмпирическая база исследования весьма обширна, использовано в общей сложности свыше 290 источников. В качестве эмпирического материала использовались статистические данные, решения Конституционного Суда РФ, практика Верховного Суда РФ.

Автором на защиту выносится ряд положений, которые отличаются научной новизной, доказательностью и являются результатом сравнительного анализа.

1. Расширительная трактовка фискальной функции. Новизна первого положения заключается в обосновании того, что фискальная функция проявляется не только в прямых налоговых поступлениях, но и в иных платежах в бюджетную систему, являющихся следствием соблюдения налогового законодательства (compliance costs). Автор справедливо констатирует отсутствие в России методик оценки этих затрат и аргументировано предлагает использовать канадский опыт для разработки соответствующих правовых инструментов. Данный подход обогащает теоретические представления о фискальной функции и имеет важное практическое значение для оценки эффективности налогового администрирования. На ст. 108-109 работы автор приводит данные по разным странам о таких расходах, которые могут различаться в 10 раз (от 1 % в Швеции, до 10,8 % в Австралии). Это новые данные для науки финансового права России.

2. Процедура предварительного конституционного контроля. Второе положение, касающееся обязательного получения заключения Конституционного Суда РФ на стадии разработки законопроектов о новых налогах, является безусловно научно обоснованным. Это предложение при его реализации усилит баланс между частными и публичными интересами в налогообложении и будет для исполнительной и законодательной власти сдерживающим механизмом от введения таких налогов, как налог на сверхприбыль, который бы введен с обратной силой,

как справедливо отмечает автор на стр. 93 диссертационного исследования. Автор подкрепляет его ссылкой на существующий аналог в уголовном праве, что усиливает доказательную базу. Это предложение направлено на повышение качества законотворчества и профилактику потенциальных рисков признания налоговых норм неконституционными, что особенно актуально в свете критики автором ретроактивного введения налога на сверхприбыль.

3. Мониторинг эффективности налоговых расходов. Автор справедливо указывает на пробел в существующей системе контроля и предлагает конкретный механизм для повышения рациональности использования бюджетных средств, направляемых на поддержку налогоплательщиков.

Работа содержит много и иных интересных в научном плане тезисов. Например, автор обращает внимание на стр. 77 работы на то, что в России налог на выход сформулирован в соответствии с Выпиской из протокола заседания подкомиссии Правительственной комиссии по контролю за осуществлением иностранных инвестиций в Российской Федерации от 22.12.2022 г. № 118/1, согласно которой подлежат согласованию сделки, которые предусматривают продажу активов с дисконтом в размере не менее 50% от рыночной стоимости и при условии наличия рассрочки на 1-2 года по оплате или обязательства по осуществлению добровольного направления в бюджет не менее 10% от суммы сделки. Указанные ограничения были установлены подкомиссией, осуществляющей согласование сделок с иностранными лицами из недружественных государств, то есть фактически не законом, что, очевидно, вызывает вопросы относительно конституционности такого «налога».

Также на стр. 83 диссертационного исследования Чернов Константин Владимирович приводит интересную практику Канады по борьбе с уклонением от уплаты налогов, которая актуальна и для России. Так в деле «Québec Inc. v. The Queen» была осуществлена проверка пиццерии. В ходе проверки было установлено, что доход пиццерии был низким по отношению к стоимости активов, а продажи пиццы также были подозрительными с

учетом размера и типа пиццерии. В то же время производственные расходы были значительными. В целях выявления причин таких показателей проверяющий направился в пиццерию инкогнито. В результате такого визита было установлено, что кассовый аппарат был всегда открыт, как следствие многие продажи не были зафиксированы в учете. В связи с этим проверяющий принял решение применить так называемый метод воспроизведения продаж на основании коробок пиццы, которые приобретала пиццерия. В результате чего налоговый орган доначислил 23 768,85 канадских долларов в качестве налога на товары и услуги.

Эти подходы могут быть реализованы и в России на основании рекомендаций автора.

Все выводы и положения диссертации основаны на комплексном анализе широкого круга источников: нормативных правовых актов России и Канады, судебной практики, научных трудов отечественных и зарубежных авторов, а также статистических данных. Это обеспечивает достоверность полученных результатов и обоснованность сделанных предложений.

Отмечая высокий теоретический уровень работы, достигнутую цель исследования, следует отметить, что диссертация Чернова Константина Владимировича содержит положения, носящие дискуссионный характер или вызывающие замечания.

Во-первых, на стр. 7 работы Чернов К. В. Отмечает, что «налог является амбивалентной категорией и может быть рассмотрен как с экономической, так и правовой точки зрения». Между тем понятие «амбивалентность» ввел в широкий научный дискурс один из крупнейших психиатров XX в. Эйген Блейлер (Eugen Bleuler, Швейцария), выдвинувший концепцию амбивалентности как сосуществование взаимно исключающих контрадикций в душах людей[1], он же предложил термин шизофрения. В настоящее время термин амбивалентность используется в значении наличия у человека противоположных эмоций по отношению к одному и тому же

[1] Рябова М. Э. Развитие представлений об амбивалентности в философии на рубеже XX-XXI веков // Вестник МГТУ, том 17, № 4, 2014 г. стр. 754.

объекту (любовь и ненависть, симпатия и антипатия и т.п.) либо одновременное присутствие двух взаимно непримиримых, исключающих одно другое желаний.[2] Применение этого термина в финансовом и налогом праве нуждается в дополнительном обосновании. Возможно, автор хотел подчеркнуть этим термином диалектическое противоречие в природе налога между правом и экономикой, но тогда позиция автора нуждается в прояснении.

Во-вторых, на стр. 15 работы автор утверждает, что установлена необходимость на уровне подзаконных нормативных актов определить в качестве ключевого показателя эффективности деятельности территориальных налоговых органов рассматривать увеличение налоговых поступлений в результате примененных мер налоговой поддержки, что объективно следует из обеспечения реализации налоговыми органами фискальной и регулятивной функций налога в их единстве и взаимосвязи. Это положение представляется дискуссионным. Меры налоговой поддержки, как правило, выражаются в налоговых льготах и ведут к сокращению бюджетных поступлений. При этом будущее увеличение налоговых поступлений из-за стимулирования налогоплательщиков налоговыми льготами не обязательно должно произойти, такое увеличение зависит от многих факторов, не подконтрольных налоговым органам. Поэтому предложенный критерий не может быть основой оценки деятельности налоговых органов. Понятно желание автора добиться реализации регулятивную функции налогов (а не только фискальной) в деятельности налоговых органов, но выбранный путь достижения этой цели представляется дискуссионным.

В-третьих, на концептуальном уровне в работе недостаточно внимания уделено налоговой политике России в эпоху односторонних ограничительных мер недружественных государств (часто называемых санкциями). Например, на стр. 62-63 работы автор отмечает денонсацию или приостановление налоговых соглашений с такими странами и сетует, что «приток иностранных

---

[2] Юдин Б. Г. Амбивалентность // Новая философская энциклопедия // https://iphlib.ru/library/collection/newphilenc/document/HASH01f00c110e90b9bd28f2ffef

инвестиций будет сокращаться из указанных государств». Между тем указанные меры, по сути, блокируют такие инвестиции из этих государств и комфортным режимом налогообложения эту ситуацию не исправить. На доктринальном уровне России нужна новая налоговая политика на длительный период односторонних ограничительных мер недружественных государств. И именно в этом контексте, как думается, нужно рассматривать соотношение регулирующей и фискальной функции в нашей стране. Канада же находится в принципиально иной геополитической ситуации и меры налогового стимулирования в этой стране должны, безусловно, изучаться, но нужно принимать во внимание принципиально разные условия для выработки налоговой политики в России и в Канаде.

Все высказанные замечания являются частными и дискуссионными. Они не портят общего положительного впечатления от диссертационного исследования.

Диссертация закладывает основу для последующих сравнительно-правовых исследований функций налогов, в том числе с привлечением опыта других федеративных государств. Выявленные пробелы и предложенные направления совершенствования законодательства могут стать темами для новых научных работ.

Теоретические положения и выводы, выносимые автором на защиту, отличаются научной новизной или имеют элементы новизны. Научные положения, выводы и рекомендации, сформулированные в диссертации, достаточно обоснованы и достоверны. Работа имеет внутренне единство и свидетельствует о личном вкладе автора в науку, об умении автора всесторонне изучать поставленные вопросы, аналитически подходить к решению проблем в области финансового и налогового права.

Автореферат диссертации включает в себя все необходимые элементы и материалы, отражает сущность проведенного автором исследования. Представленная диссертация и автореферат полностью отвечают требованиям, предъявляемым научно-квалификационным работам подобного уровня.

Диссертация Чернова Константина Владимировича «Фискальная и регулятивная функции налогов в налоговой политике РФ и Канады: сравнительно-правовое исследование», является научно-квалификационной работой, в которой содержится решение задачи, имеющей важное значение для развития налогово-правовой науки и практики, что соответствует требованиям Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 года № 842, а Чернова Константина Владимировича заслуживает присуждения ему ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2 – Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Официальный оппонент,
доктор юридических наук,
председатель коллегии
адвокатов города Москвы «Щекин и партнеры» Д. М. Щекин

«29» декабря 2025 г.

Подпись заверяю: Д. М. Щекин
Председатель коллегии адвокатов города Москвы «Щекин и партнеры»
Коллегия адвокатов города Москвы «Щекин и партнеры», 109012, г. Москва, ул. Никольская, д. 10, офис 705, эт. 7 тел.: + 7(495)984-63-01, info@schekinlaw.ru