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

ОТЗЫВ

официального оппонента на диссертацию Чернова Константина Владимировича на тему «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 (М., 2025. 188 с.)

Выбранная диссертантом тема исследования безусловно актуальна и в то же время сложна.

Актуальность темы в некоторой степени иллюстрируется содержанием принципа пропорциональности, согласно которому власть не может налагать на граждан обязательства, превышающие установленные пределы необходимости, вытекающей из публичного интереса, для достижения цели меры. Сложность состоит в частности в том, как определить границы того, что называется публичным интересом.

У России богатая история и доктринальная основа налогового права, включая школу сравнительного налоговедения. Хотя названия тем работ не всегда предопределяют их содержание, не будет большой ошибкой заявить, что научных изысканий юристов непосредственно о функциях налогов не много, если не сказать мало; значительно больше исследований экономистов. Функции налогов — это академическая категория и элемент характеристики налоговой политики, но их значение для налогового права в целом весьма существенно. Это

общая часть налогового права, его основы. Понимание функций налогов позволяют ответить на вопрос о назначении налогов. В связи с этим, любая добросовестная работа восполняет существующие пробелы, а потому не может казаться излишней.

Сравнительно-правовое исследование позволяет лучше раскрыть тему. Выбор для сравнения права Канады представляется абсолютно верным.

Тот факт, что Канада включена в Перечень иностранных государств и территорий, совершающих в отношении Российской Федерации, российских юридических лиц и физических лиц недружественные действия, утвержденный в соответствии с п. 1 Распоряжения Правительства РФ 2022 года № 430-р, не может быть препятствием для проведения научных изысканий.

Обращение к праву Канады в целях сравнения обосновано как с точки зрения системности, так и исходя из уникальности правового регулирования этого государства. Системность состоит в сопоставимости форм государственного устройства, предполагающей в том числе наличие налогового законодательства субъектов федерации (провинций). Уникальность заключается в широком использовании в Канаде договоров для регламентации публичных отношений. Хотя они в большей степени относятся к бюджетному праву, но их значение и для налогового права весьма велико. Это нашло отражение в рецензируемой диссертации.

Надлежащий выбор объекта сравнения изначально привлекает к себе внимание, поскольку периодически встречаются сопоставления «величин» разного порядка. Например, сравнивается право государства и регионального объединения. Даже при многочисленных оговорках такой выбор может привести к не совсем верным выводам и предложениям. Выявление общих подходов и отличий на примере надлежащего сравнения потенциально позволяет сформулировать или может служить основой для выводов системного характера, выходящих иногда и за рамки темы исследования. Конечно, сама идея темы, в том числе в части «географии», — это заслуга научного руководителя, но умалять

достижения соискателя нет оснований, поскольку реализация идеи сопряжена со значительными сложностями.

Удачное сочетание объекта и предмета исследования позволило соискателю подготовить весьма содержательную работу.

Ожидаемо работа содержит многочисленные данные о правовых позициях канадских судов. Хотя в библиографический список вынесено только 5 судебных актов, по тексту работы их значительно больше. Соискатель неплохо ориентируется и в судебной практике. На это указывают проблемы, которые рассмотрены в диссертации. Импонирует и то, что в отдельных случаях диссертант предпринимает попытки критического разбора той или иной правовой позиции, не ограничиваясь констатациями и безоговорочным признанием верности довода.

Исходя из заявленной темы исследования, представляются излишними размышления автора о месте судебной практики в правовой системе Канады (С. 56-61), но информация о правовых позициях судов безусловно важна. Как говорится, мы вероятно не знаем содержание всех граней правовой нормы, пока она не будет рассмотрена судом.

Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и библиографического списка. Главы разделены на два параграфа. Названия глав и параграфов соответствуют их содержанию. Составные части работы характеризуются системной взаимосвязью.

Структура диссертации логична и способствует последовательному и всестороннему раскрытию избранной автором темы исходя из задач, поставленных для реализации заявленных целей исследования. Изыскание построено от общего к частному.

По содержанию в диссертации проявляется комплексный подход. Нельзя не отметить то, что соискатель достаточно всесторонне рассматривает тему функций налогов. Интересными представляются, например, данные о стоимости соблюдения налогового законодательства (С. 84-85).

В исследовании имеется ряд заслуживающих внимания положений,

требующих развернутого описания и оценок, но, учитывая задачи официального оппонента, заниматься сплошным и подробным разбором преимуществ представляется излишним.

Тем более, что наряду с достоинствами в диссертации есть и определенные недостатки. Хотя, наверное, это свойственно любой серьезной работе.

К основным из них отношу следующие:

1. Некоторые названные в диссертации источники правового регулирования, избранные примеры, требуют уточнений.

Соискатель называет, в частности, Североамериканское соглашение о свободной торговле (Вашингтон, Оттава, Мехико, 1992 г.), известное как НАФТА, и подчеркивает, что данное «соглашение следует признать также правовым источником функции налога» (С. 65).

Во-первых, заявление о значимости НАФТА для налогового права верно, оно поддержано оценками иностранных исследователей (см.: Cockfield A.J. NAFTA Tax Law and Policy: Resolving the Clash between Economic and Sovereignty Interests. Toronto: University of Toronto Press, 2005. P. 5), но с 2020 года на смену этому соглашению пришел другой международный договор, который иногда называют «NAFTA 2.0». Изменились ли названные соискателем положения в новом международном договоре? Ответа на этот вопрос в диссертации нет.

Во-вторых, если и обращаться к историческим категориям, то следует назвать Соглашение между правительством США и правительством Канады о пиломатериалах хвойных пород (Оттава, 2006 г.). В соответствии со ст. VII этого соглашения Канада приняла на себя обязательства применять обременение на экспорт. Цель: прекращение взимания в США антидемпинговых и компенсационных пошлин. Это можно считать примером так называемых добровольных экспортных ограничений. Сопоставимый опыт есть и у России, в торговых отношениях с США.

Представляется, что соискатель уделил недостаточно внимания государственному регулированию внешнеторговой деятельности в целом, и

пограничным налогам, в частности. Именно «на границе» наиболее ярко проявляются фискальная и регулирующая функции налогов.

2. Диссертация характеризуется объемной академической поддержкой, в некоторых случаях можно говорить даже об избыточности ссылок на различные мнения.

Вместе с тем, при ознакомлении с текстом работы и списком литературы возникает вопрос, почему не использованы труды, изданные в советский и предшествующие периоды отечественной истории.

В диссертации приводятся некоторые мнения о функциях налогов, в том числе С.И. Иловайского, но этого недостаточно. Тот же И.И. Янжул, на которого ссылается соискатель по другому вопросу, писал, что таможенные пошлины при сильном развитии промышленности и торговли играют чрезвычайно важную и серьезную роль в финансовом отношении, а с другой стороны, являются главным орудием в экономической политике государства для поднятия и развития в стране мануфактурной промышленности (Основные начала финансовое науки. М.: Статут, 2002. С. 405-406). А.А. Соколов отмечал, что налог выполняет две основные функции: функцию аккумулирования (собирания) денежных средств и функцию их перераспределения (Теория налогов. М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2003. С. 226).

Это лишь вводные указания ученых и теме функций они уделили в своих работах значительное внимание. Причем это не единственные примеры, но их нет в диссертации.

Не использованы при проведении исследования и некоторые другие работы, обращение к которым представлялось естественным, например, к переведенной на русский язык монографии Дж. Стрика «Государственные финансы Канады» (М.: Экономика, 2000. 399 с.).

Как отмечал П.Е. Казанский (1866-1947), одной из главных задач исследователя является составление библиографического указателя по вопросу, который он разрабатывает. Литература связывает новую работу с

предшествующим развитием темы (Всеобщіе административные союзы государствъ П. Казанскаго. Т. I. Одесса: тип. Штаба Округа, 1897. С. 114).

К сожалению, вынужден констатировать, что в рецензируемом исследовании эта задача не выполнена до конца, а связь не полная.

Конечно диссертация на соискание ученой степени — это не библиографический справочник и есть ограничения по объему исследования, но ретроспективный подход в некоторых темах иногда важен. В частности, потому, что он позволяет исключить не точные заявления о научной новизне и простые повторения. Наряду с функциями налогов, принцип установления налогов законами, элементы налогообложения, юридическая природа таможенной пошлины являются соответствующими примерами.

3. В параграфе 3.2 соискатель отмечает следующее: «Одним из наиболее востребованных механизмов поддержки инвестиционных проектов стала система льгот и мер, направленных на способствование развитию региональных инвестиционных проектов» (С. 131).

В этом параграфе перечисляются различные нормативные акты, составляющие правовую основу регулятивной функции налогов. Названы в том числе законы субъектов федерации и их положения (например, Закон Иркутской области от 2010 года «О пониженных налоговых ставках налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет, для отдельных категорий налогоплательщиков»). Здесь же раскрываются задачи региональных инвестиционных проектов, описывается режим соглашений о защите и поощрении капиталовложений, перечислены меры господдержки и т.д.

В диссертации верно подчеркивается: «Вся совокупность вышеописанных механизмов в первую очередь должна быть работоспособной, чтобы налогоплательщики могли без каких-либо существенных рисков их использовать, а декларируемые цели были достижимы не только “на бумаге”» (С. 144). Однако изложение в рассматриваемом параграфе как раз и ограничивается констатацией существования некоторых правовых условий.

Соискатель не указывает, как положения нормативных актов повлияли на предпринимательскую деятельность? Сколько новых организаций было учреждено? Изменились ли налоговые доходы? На эти и другие уместные вопросы в исследовании нет ответа, т.е. утверждение о востребованности механизмов не подтверждено. Получилось, как в формуле расчета, есть элементы, но после знака «=» прочерк. В таком случае и любые выводы не имеют фактической значимости.

Если игнорировать необходимость ориентации на результат, то процесс внесения поправок и принятия новых нормативных актов будет бесконечным. Конечно необходимы оговорки, но отечественная история территорий со специальным налоговым режимом, начавшаяся с Постановления ВС РСФСР 1990 года № 106-1 «О создании зон свободного предпринимательства», наверное, один из таких примеров.

4. Соискатель заявляет, что в «зарубежных странах регулятивная функция налога может проявляться и путем установления новых налогов, что также может оказывать влияние на поведение налогоплательщиков» (С. 146). В качестве примера называется Директива Совета (ЕС) 2022 года № 2523 «Об обеспечении глобального минимального уровня налогообложения для групп многонациональных предприятий и крупных национальных групп в союзе» и отмечается, что она рекомендовала членам «принять на национальном уровне глобальный минимальный налог».

Во-первых, оценка действия верна, но пример акта вторичного права Европейского союза в контексте географии исследования не совсем уместен. Такое же замечание можно сделать при обращении соискателя и к опыту некоторых других государств.

Пионерами альтернативного минимального налога являются США. В соответствии со ст. 301 Акта 1969 года «О налоговой реформе» подгл. А гл. 1 тит. 26 Свода законов была дополнена новой ч. VI «Минимальный налог для налоговых преференций». Получивший название альтернативного минимального налога, он определяется как федеральный налог на доход,

предназначенный для обеспечения того, что налогоплательщики уплатят какой-то налог, даже когда они используют налоговые льготы для защиты дохода.

Этот пример действительно мог быть надлежащим в контексте темы исследования и, возможно, позволил бы соискателю обратить внимание на то, что в Канаде альтернативный минимальный налог, как система расчета суммы налога, применяется с 1986 года (в настоящее время ст. 127.5 Акта «О подоходном налоге»). В диссертации соответствующие положения почему-то не рассматриваются.

Во-вторых, из-за игнорирования опыта Канады, заявление о «принятии» глобального минимального налога не точно или неудачно сформулировано. В директиве используются сочетания «global minimum level of taxation», «global minimum tax reform», «minimum effective taxation», «minimum tax rate», что не равно новому налогу. Как в США и Канаде, так и в налоговом законодательстве других государств и территорий речь идет не о новом налоге, а о расширении налоговой базы.

В-третьих, весьма наивно полагать, что какие-либо новые налоги устанавливаются или налоговая база существующих налогов расширяется с целью реализации регулирующей функции. В преамбуле соответствующего закона может быть даже использовано слово «справедливость», но это нельзя считать определяющим.

Некоторые из приведенных замечаний носят частный, а в отдельных случаях даже дискуссионный характер, и в целом не влияют на общую положительную оценку исследования К.В. Чернова.

Соискателем представлено монографическое исследование, выполненное на высоком теоретическом уровне, отвечающее требованиям, предъявляемым Высшей аттестационной комиссией к диссертациям на соискание степени кандидата юридических наук.

Диссертация является научно-квалификационной работой, в которой содержится решение научной задачи, имеющей значение для развития налогового права.

Исследование обладает необходимой степенью новизны выносимых на защиту научных положений. Эти положения согласуются с выводами, которые соискатель делает в ходе исследования.

Работа может быть использована для дальнейших научных исследований.

Содержание диссертации соответствует специальности, по которой она рекомендована к защите, а автореферат — содержанию диссертации.

Основные положения проведенного изыскания нашли отражение в научных публикациях соискателя в рецензируемых научных журналах; следует отметить достаточно высокую степень апробации результатов исследования.

Считаю, что диссертация на тему «Фискальная и регулятивная функции налогов в налоговой политике РФ и Канады: сравнительно-правовое исследование» соответствует требованиям п. 9 Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842, а ее автор — Чернов Константин Владимирович — заслуживает присуждения искомой ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Профессор кафедры административного
и финансового права МГИМО МИД России,
профессор, д.ю.н. 12.00.14 (финансовое право,
налоговое право, бюджетное право) **Р.А. Шепенко**

ПОДПИСЬ Шепенко Р. А. заверяю
Специалист по кадрам
Управление по работе с персоналом
Категория
«18» 12 2025 г.

Шепенко Роман Алексеевич
119454, Москва, пр-т Вернадского, 76. Тел.: +7 495 229-40-37. E-mail: kaifp@mgimo.ru. Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации». Международно-правовой факультет. Кафедра административного и финансового права.