

## ОТЗЫВ

на диссертацию на соискание учёной степени кандидата наук  
Мельниковой Александры Сергеевны по теме  
«Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных  
компаний в Российской Федерации»  
доктора юридических наук, профессора  
Лапиной Марины Афанасьевны,  
включённого в списочный состав диссертационного совета  
Финансового университета Д **505.001.112** по защите диссертаций  
на соискание ученой степени кандидата наук,  
на соискание ученой степени доктора наук

Мельникова А.С. представила диссертацию на тему: «Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации» на соискание учёной степени кандидата наук к публичному рассмотрению и защите по научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Содержание диссертации полностью соответствует паспорту научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки (юридические науки) в рамках пункта 22. «Налогообложение и налоговые системы. Налоги, сборы и иные обязательные платежи. Налоговые правоотношения. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение».

Полагаю возможным допустить соискателя учёной степени к защите диссертации.

Отмечаю, что:

1) соискатель учёной степени Мельникова Александра Сергеевна предложила значимые для науки публичного права и практики положения, направленные на понимание такого объекта правового регулирования как налогообложение контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации.

Наличие научной новизны в представленном диссертационном исследовании связано с развитием теории финансово-правового

регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний, а также в формулировании практических рекомендаций по совершенствованию законодательства, регулирующего данную сферу, в части раскрытия понятий: «контролируемая иностранная компания» и «прибыль контролируемой иностранной компании»; предложением новых структурных элементов налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний; в предложении порядка расчета прибыли контролируемой иностранной компании, который позволяет предотвратить занижение налоговой базы за счет необоснованного завышения расходов от пассивной деятельности.

2) Проведенное диссертационное исследование имеет практическое значение для совершенствования правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации.

Так, соискателем предложено для повышения финансовой дисциплины и снижения рисков занижения налоговой базы предложено производить отдельный расчет налоговой базы контролируемых иностранных компаний по активным и пассивным видам деятельности, с тем чтобы исключить возможность учета расходов от пассивной деятельности против доходов от активной деятельности контролируемых иностранных компаний (С. 151-152);

разработана формулировка антиуклонительной нормы, согласно которой прибыль нескольких взаимозависимых контролируемых иностранных компаний или контролируемых иностранных компаний, осуществляющих деятельность в качестве партнеров (товарищей), на уровне каждой отдельной компании не превышающая порог 10 млн руб., должна рассматриваться как прибыль единой корпорации для целей налогообложения по правилам налогообложения контролируемых иностранных компаний (С. 140-142);

для установления контроля в отношении иностранных структур без образования юридического лица предложено использование англо-американской конструкции «теста»: в качестве первичного теста применять

тест экономического контроля, а в качестве вторичного – тест фактического контроля (С. 56-59);

предложена формулировка защитной оговорки для исключения возможности необоснованно завышать принимаемую к зачету сумму налога, уплаченного в иностранных юрисдикциях, согласно которой зачет налога, исчисленного в отношении прибыли контролируемых иностранных компаний в соответствии с законодательством иностранных государств, предоставляется только в той части, в которой факт уплаты налога был документально подтвержден (С. 98-100).

Соискатель учёной степени Мельникова А.С. ввела в научный оборот следующие новые научные результаты:

- впервые в науке предложено дополнить перечень элементов правил налогообложения элементами, которые фактически содержатся в ст. 25.13-1 Налогового кодекса Российской Федерации (Освобождение от налогообложения прибыли контролируемой иностранной компании) и в ст. 25.14 Налогового кодекса Российской Федерации (Уведомление об участии в иностранных организациях и уведомление о контролируемых иностранных компаниях): основания для освобождения прибыли контролируемых иностранных компаний от налогообложения; порядок подачи уведомлений о контролируемых иностранных компаниях (С. 30-35);

- предложены понятия «контролируемая иностранная компания» (С. 23-28) и «прибыль контролируемой иностранной компании» (С. 121-122).

3) диссертация Мельниковой А.С. на тему: «Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации» обладает внутренним единством, что позволяет последовательно решить обозначенные автором задачи исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих семь параграфов, заключения, списка литературы.

4) обоснованность положений и выводов диссертации «Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний в

Российской Федерации» подтверждается использованием общенаучных, частных методов познания и специальных методов исследования. Достоверность результатов, полученных соискателем, обусловлена использованием в работе научных работ известных авторов в области правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации, изучением экономической литературы, судебной практики, диссертаций и авторефератов диссертаций (всего - 147 источников).

5) Результаты исследования прошли апробацию на трех научно-практических конференциях. Материалы исследования внедрены в практическую деятельность АО «КПМГ» (с 01.07.2022 – АО «Кэпт») при подготовке материалов для семинаров и тренингов по повышению квалификации сотрудников.

6) Диссертация содержит сведения о личном вкладе Мельниковой А.С. в науку финансового (налогового) права, который выразился в формулировании темы, постановке цели и задач, выборе предмета исследования, анализе и обобщении информации по теме диссертации, планировании и анализе полученных результатов, а также апробации и внедрении результатов диссертации.

Роль соискателя в целеполагании проведённого исследования выражается в непосредственном участии автора диссертации на всех этапах процесса исследования, в получении исходных данных и научных экспериментах, личном участии в апробации результатов исследования, обработке и интерпретации экспериментальных данных, выполненных также лично автором, а также подготовке основных публикаций по выполненной работе.

7) материалы или отдельные результаты, заимствованные Мельниковой А.С. из чужих работ, оформлены в тексте диссертации надлежащим образом с указанием источников заимствования;

8) основные научные результаты диссертации опубликованы в пяти рецензируемых научных изданиях, в том числе четыре публикации в журналах, рекомендованных ВАК при Минобрнауки России.

9) соискатель учёной степени Мельникова Александра Сергеевна в ходе работы над диссертацией показала себя как вполне сформировавшийся учёный, продемонстрировав необходимые теоретические знания по научной специальности научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки (юридические науки).

Содержание диссертации показало, что соискатель ученой степени владеет методологией научного исследования, умеет логически верно и аргументированно излагать материал, представленный в диссертационном исследовании. Мельникова А.С. показала наличие квалификационных способностей к дальнейшей научной деятельности.

Способности соискателя к самостоятельной научной деятельности подтверждают следующие факторы:

- демонстрация необходимых познаний в части понимания актуальных проблем теории финансового (налогового) права, их связи с насущными проблемами правоприменительной деятельности;

- обладание соискателем теоретическими знаниями по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки, обусловившими возможность постановки и разрешения задач в части совершенствования правового регулирования налогообложения КИК;

- умение грамотно интерпретировать полученные результаты при применении сравнительно-правового метода и иных методов исследования;

- логичность проведения исследования, четкость и ясность изложения его материала.

Вместе с тем, изучение содержания диссертации показало, что в ней имеются отдельные выводы и суждения, требующие дополнительных разъяснений, которые соискателю предлагается дать на защите.

1. В тексте диссертации А.С. Мельникова использует термин «институт» по отношению к налогово-правовым нормам о налогообложении прибыли контролируемых иностранных компаний (например, на стр. 5, 10). Представляется, что это требует серьезного теоретического обоснования – возможность выделения данных норм в отдельный институт налогового права. Традиционно указанные нормы включаются в другой институт налогового права – меры против уклонения от налогообложения, наряду с иными специальными мерами – SAAR (трансфертное ценообразование, тонкая (недостаточная) капитализация и пр.). В этой связи диссертанту предлагается обосновать место рассматриваемых правил в системе российского налогового права.

2. В первом положении, выносимом на защиту, А.С. Мельникова предлагает включить в КИК постоянное представительство иностранной организации.

Полагаю, что включение постоянных представительств (PE) в периметр правил о контролируемых иностранных компаниях релевантно для юрисдикций, в которых филиалы со статусом PE не подпадают под налогообложение в стране-инкорпорации головной организации (как это происходит, например, в Нидерландах – object exemption rules). Это также подтверждается определением контролируемых иностранных компаний, содержащемся в Директиве ЕС – ATAD («Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market»): «or a permanent establishment of which the profits are not subject to tax or are exempt from tax in that Member State» (ст. 7).

В соответствии с российским законодательством о налогах и сборах филиалы и представительства российских организаций, имеющие статус постоянного представительства в иностранном государстве, и так облагаются налогом на прибыль организаций в России, в связи с чем необходимость во включении постоянных представительств иностранных организаций в периметр правил отсутствует.

В этой связи представляется, что данное положение является ошибочным и не соответствует положениям действующего российского законодательства о налогах и сборах, а также принятому на международном уровне пониманию контролируемых иностранных компаний.

3. В четвертом положении диссертант предлагает осуществлять зачет не исчисленного налога (как сейчас это предусмотрено п. 11 ст. 309.1 Налогового кодекса Российской Федерации), а уплаченного налога — «При этом зачет налога, исчисленного в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств, не предоставляется в той части, в которой уплаченный в таком иностранном государстве налог, подлежал частичному возмещению или возврату» (стр. 102). В рамках публичной защиты А.С. Мельниковой предлагается раскрыть данное положение с точки зрения его практической реализации:

- как контролирующие лица должны действовать в случае, если у контролируемой им компании был произведен зачет или возврат налога, в том числе с учетом распространенной в иностранных правовых системах практики уплаты налога после получения от налоговых органов подтверждения для целей уплаты (final tax assessment)?

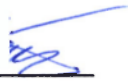
- как необходимость корректировки поданных данных путем подачи уточненной налоговой декларации за соответствующий период должно соотноситься с трехлетним периодом на инициирование выездной налоговой проверки?

- как данные о зачтенной сумме налога должны корректироваться в случае, если обратная ситуация – налог был доплачен по результатам мероприятий налогового контроля, с учетом установленного трехлетнего периода на учет суммы в рамках положительного сальдо единого налогового счета (ЕНС)?

Вопрос по самостоятельности института налогового права в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и по

положению номер 4 и его внедрению в практику носят дискуссионный характер и не снижают высокое качество выполненной работы.

Исходя из изложенного, можно сделать вывод, что представленная к защите диссертация Мельниковой Александры Сергеевны соответствует заявленной научной специальности, установленным критериям и требованиям, предъявляемым к квалификационным работам данного уровня, а ее автор может быть допущен к защите результатов проведенного им исследования.

  
Лапина Марина Афанасьевна  
доктор юридических наук, профессор

11.04.2023

