

ОТЗЫВ

на диссертацию на соискание учёной степени кандидата наук
Мельникова Александра Сергеевна
по теме «ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
КОНТРОЛИРУЕМЫХ ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ В РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ»

»

доктора юридических наук, профессора
Павлова Владимира Павловича,
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 Александра Сергеевна представила диссертацию на тему:
«Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных
компаний в Российской Федерации» на соискание учёной степени кандидата
юридических наук представлена к публичному рассмотрению и защите по
научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые)
науки.

1) Содержание диссертации полностью соответствует Паспорту научной
специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки в
рамках пунктов направления исследований:

16. Публичный контроль и надзор в публично-правовой и частноправовой
сферах.

17. Общие, особые и специальные режимы в публичном праве.

18. Административные процедуры и административные производства.
Административный судебный процесс и административная юстиция.

19. Административные правонарушения и административная ответственность.
Производство по делам об административных правонарушениях.

22. Налогообложение и налоговые системы. Налоги, сборы и иные обязательные
платежи. Налоговые правоотношения. Налоговые правонарушения и
ответственность за их совершение.

28. Публично-правовое регулирование в экономической сфере, развития и защиты конкуренции. Техническое регулирование.

2) Полагаю возможным допустить соискателя учёной степени к защите диссертации.

Отмечаю, что:

1) соискатель учёной степени Мельникова А.С. предложила новые научно обоснованные организационные решения:

— доказана необходимость упорядочить в ст. 25.13 НК РФ последовательность применения тестов установления наличия у российского налогового резидента контроля над иностранной организацией;

- установлено, что применяемый в настоящее время порядок расчета налоговой базы контролируемых иностранных компаний может приводить к занижению налоговой базы контролируемых иностранных компаний за счет необоснованного завышения расходов контролируемых иностранных компаний от пассивной деятельности.;

- 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.

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

— сформулировано определение понятия «прибыль контролируемой иностранной компании»;

- разработана формулировка антиуклонительной нормы;

3) диссертация «Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации» обладает логической стройностью и единством внутреннего изложения материала,

последовательностью решения проблем, обозначенных автором в качестве ключевых;

4) Обоснованность положений и выводов диссертации «Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации» подтверждена следующими аргументами:

Положение № 1 Сформулировано определение понятия «контролируемая иностранная компания», согласно которому «контролируемая иностранная компания» – это иностранная организация или постоянное представительство иностранной организации, иностранная структура без образования юридического лица, удовлетворяющие всем следующим условиям: организация или структура не является налоговым резидентом Российской Федерации; контролирующими лицами иностранной организации или структуры являются налоговые резиденты Российской Федерации (С. 23-28).

Аргументация: Понятие КИК является одним из ключевых элементов правил КИК, в связи с чем его законодательное закрепление имеет непосредственное влияние на эффективность применения правил КИК. В Отчете ОЭСР [72, с. 21] рекомендуется включать в законодательство о КИК широкое определение видов организаций и структур, на которые распространяются правила КИК (С.26).

Положение №2 Предложено дополнить перечень установленных в Отчете ОЭСР основных элементов правил налогообложения контролируемых иностранных новыми элементами (основания для освобождения прибыли контролируемых иностранных компаний от налогообложения; порядок подачи уведомлений о контролируемых иностранных компаниях) в целях более комплексного и завершеного понимания правовой сущности института налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний (С. 30-35).

Аргументация: На данный момент, понятие КИК не распространяется на постоянные представительства КИК в иностранных юрисдикциях, а также на «гибридные юридические лица», что может потенциально оставлять возможность выведения прибыли из-под налогообложения (С.30).

Положение №3. Доказана необходимость упорядочить в ст. 25.13 НК РФ последовательность применения тестов установления наличия у российского налогового резидента контроля над иностранной организацией (С. 56-59).

Аргументация: Ключевым признаком наличия контроля у российского налогоплательщика в отношении иностранной структуры является наличие права на распоряжение доходом и имуществом иностранной структуры, а также права на получение ее имущества в случае ликвидации (С.58).

Положение № 4 Установлено, что действующие положения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах оставляют налогоплательщикам возможность необоснованно завышать принимаемую к зачету сумму налога, уплаченного в иностранных юрисдикциях, поскольку предусматривают необходимость документального подтверждения только корректности исчисления подлежащего зачету налога в соответствии с законодательством иностранного государства, но не факта его уплаты. Предложена формулировка защитной оговорки, 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).

Аргументация: На данный момент в российских правилах КИК отсутствует четкое закрепление иерархии применения правил КИК в случае, если в цепочке владения КИК присутствует несколько юрисдикций, применяющих правила КИК. Соответствующие правила существуют на данный момент только для случаев косвенного участия в КИК через компании, являющиеся российскими налоговыми резидентами, согласно п. 4 ст. 25.15 НК РФ [2]. При этом осуществление зачета иностранных налогов на прибыль КИК, участие в которых осуществляется через иностранные организации, на данный момент в НК РФ не предусмотрено, что приводит к повышенному риску

возникновения двойного налогообложения в ситуациях, когда правила КИК применяются более чем в одной юрисдикции в цепочке владения КИК (С.101).

Положение № 5 Сформулировано определение понятия «прибыль контролируемой иностранной компании», согласно которому «прибыль контролируемой иностранной компании» — это прибыль иностранной компании, полученная в виде пассивного дохода, включающего: дивиденды; проценты; доход от страховой деятельности; роялти; доход от оказания услуг. Указанное определение исключает из налогооблагаемой прибыли контролируемой иностранной компании доходы от реальной активной предпринимательской деятельности, а также сокращает список пассивных доходов, на которые распространяются правила налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, что способствует обложению налогом на прибыль контролируемых иностранных компаний исключительно тех видов дохода, которые имеют повышенный риск выведения из-под налогообложения в низконалоговые юрисдикции (С. 121-122).

Аргументация: Административное бремя может быть снижено за счет выбора определенных видов дохода, в отношении которых будет проводиться анализ, или за счет включения в налоговую базу КИК только тех видов дохода, которые имеют высокий риск выведения из-под налогообложения. Кроме того, административное бремя может быть снижено за счет установления минимального порогового значения в отношении видов доходов, включаемых в налоговую базу КИК (С.121).

Положение № 6. Для целей предотвращения уклонения от налогообложения за счет применения освобождения по критерию минимального порогового значения посредством разделения прибыли между несколькими контролируемыми иностранными компаниями, 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).

Аргументация: В Отчете ОЭСР [72, с. 33] рекомендуется в первую очередь включать в правила КИК освобождение по критерию применимой налоговой ставки, которое предоставляет возможность компаниям, которые облагаются налогом по эффективной налоговой ставке, приблизительно равной ставке, применимой в юрисдикции материнской компании, не подпадать под действие правил КИК. В результате применения данного освобождения, налогом облагается только прибыль тех КИК, которые облагаются налогом по эффективной налоговой ставке значительно ниже налоговой ставки, применимой в юрисдикции контролирующего лица в отношении прибыли КИК. Данное освобождение может применяться в совокупности с освобождением в отношении КИК, учрежденных в юрисдикциях из так называемого «белого списка», в который государства могут включать юрисдикции с высокой эффективной налоговой ставкой (С,139).

Положение № 7. Установлено, что применяемый в настоящее время порядок расчета налоговой базы контролируемых иностранных компаний может приводить к занижению налоговой базы контролируемых иностранных компаний за счет необоснованного завышения расходов контролируемых иностранных компаний от пассивной деятельности. 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).

Аргументация: Положения по предотвращению вычета расходов КИК из доходов контролирующих лиц КИК или иных компаний группы может применяться в дополнение к положению, ограничивающему возможность

вычета расходов КИК только из доходов аналогичного вида и допускающему вычет расходов КИК от пассивной деятельности только из доходов КИК от пассивной деятельности. Риски возникновения двойного налогообложения в рамках данного подхода могут быть снижены посредством предоставления права на перенос расходов КИК на прошлые или будущие периоды для вычета из доходов прошлых или будущих периодов, если подобный перенос расходов допускается нормами внутреннего налогового законодательства государства, применяющего правила КИК (С.152).

Достоверность результатов, полученных Мельниковой А. С. обусловлена использованием в работе теоретических положений и современных методов исследования, применением не только актуальной нормативной правовой базы, но и совокупности иных источников правового регулирования (в работе использованы судебная и арбитражная практика по применению правил КИК).

Достоверность итогов исследования установлена использованием в ходе работы практической базы (семьдесят нормативных правовых актов; более 70 наименований научной литературы, включающих диссертации и авторефераты диссертаций, а также электронные ресурсы по теме исследования).

Вместе с тем, имеют место выводы и суждения, требующие дополнительных разъяснений, которые соискателю предлагается дать на защите:

В чем состоит новизна предложенного в п.1 Положений определения «контролируемая иностранная компания» при известности признаков КИК, данных в НК РФ Статья 25.13. Контролируемые иностранные компании и контролирующие лица?

5) результаты диссертации Мельниковой А. С. нашли практическое применение в деятельности АО «КПМГ» (с 01.07.2022 – АО «Кэпт») при подготовке материалов для семинаров и тренингов по повышению квалификации сотрудников.

Материалы исследования используются Департаментом международного

и публичного права Юридического факультета Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Финансовое право», «Налоговое право», «Международное налоговое право».

б) диссертация содержит сведения о личном вкладе Мельниковой А. С. в науку, который выразился в формулировании темы, постановке цели и задач, выборе предмета исследования, анализе и обобщении информации по теме диссертации, планировании и анализе полученных экспериментальных (опытных) результатов, их статистической обработке, а также апробации (внедрении) результатов диссертации. Очевидная роль соискателя в целеполагании проведённого исследования дополняется непосредственным участием автора диссертации на всех этапах процесса исследования, непосредственном его участии 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) все материалы или отдельные результаты, заимствованные Мельниковой А. С. из чужих текстов (работ), оформлены в тексте диссертации надлежащим образом с указанием источника заимствования.

Соискатель учёной степени Мельникова А. С. указала, что лично ею получены все опубликованные ею результаты, на основе которых подготовлен текст диссертации и положения, вынесенные на защиту.

8) основные научные результаты диссертации опубликованы в рецензируемых научных изданиях в 4 публикациях общим объёмом 2,95 п.л. (весь объём авторский). Все работы опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

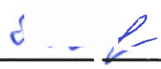
9) соискатель учёной степени Мельникова А. С. в ходе работы над диссертацией и её публичной защиты показала себя как вполне сформировавшийся молодой учёный, проявив необходимые системные общие теоретические знания по научной специальности 5.1.2. Она продемонстрировал

владение принципами, логикой и методологией научного познания, умение сжато, логично и аргументированно излагать материал, представленный в диссертации; доказала наличие квалификационных способностей к дальнейшей научной деятельности.

Квалификационные способности соискателя к самостоятельной научной деятельности подтверждают следующие факторы:

- демонстрация глубоких познаний в части понимания соотношения актуальных проблем теории публичного и предпринимательского права, их связи с насущной проблематикой предпринимательской и, в целом, экономической деятельностью;
- обладание соискателем системными теоретическими знаниями по специальности 5.1.2., обусловившими возможность постановки и разрешения задач в части оптимизации правового регулирования отношений, возникающих в сфере правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации;
- умение грамотно интерпретировать полученные результаты при применении сравнительно-правового метода и иных методов исследования;
- логичность проведения исследования, четкость и ясность изложения его материала.

Исходя из изложенного, полагаю, что представленная к защите диссертация соответствует заявленной научной специальности и может быть допущена к защите;


 Павлов Владимир Павлович
 доктор юридических наук, профессор

23.04.2023



ЭНИК
ДРО

ета
ова
г.