

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

СОВЕТ ПО ЗАЩИТЕ ДИССЕРТАЦИЙ
НА СОИСКАНИЕ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ КАНДИДАТА НАУК,
НА СОИСКАНИЕ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ ДОКТОРА НАУК
(ДИССЕРТАЦИОННЫЙ СОВЕТ)
Д 505.001.112

Решение диссертационного совета
от 25.05.2023
№ 7-23/112

Аттестационное дело № 41-11/112(24з-23)

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.112
по диссертации на соискание ученой степени кандидата наук
о присуждении Мельниковой Александре Сергеевне,
гражданке Российской Федерации,
ученой степени кандидата юридических наук

Диссертация «Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации» по научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки (юридические науки) принята к публичному рассмотрению и защите 23.03.2023 (протокол заседания № 5-23/112) диссертационным советом Д 505.001.112, созданным Финансовым университетом в соответствии с правами, предусмотренными в пункте 3.1 статьи 4 Федерального закона «О науке и государственной научно-технической политике» от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ, приказом Финуниверситета от 07.03.2019 № 0502/о. Изменения в полномочия совета внесены в соответствии с приказами Финуниверситета от 27.04.2022 № 1046/о, от 01.07.2022 № 1715/о. Изменения в состав совета внесены в соответствии с приказом Финуниверситета от 26.05.2022 № 1346/о.

Соискатель Мельникова Александра Сергеевна, 1996 года рождения, в 2022 году освоила программу подготовки научно-педагогических кадров в

аспирантуре по направлению подготовки 40.06.01 «Юриспруденция» с присвоением квалификации «Исследователь. Преподаватель-исследователь» федерального государственного образовательного бюджетного учреждения высшего образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации». В настоящее время Мельникова А.С. работает в АО «Кэпт» старшим консультантом по вопросам налогообложения в налогово-правовом отделе (Москва, самостоятельная организация).

Диссертация выполнена в Департаменте международного и публичного права Юридического факультета ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (Москва, Правительство Российской Федерации).

Научный руководитель – доктор экономических наук, доцент Березин Максим Юрьевич, ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Юридический факультет, Департамент международного и публичного права, профессор департамента.

По месту выполнения диссертации выдано положительное заключение по диссертации от 14.11.2022 г. № 09010.

Соискатель имеет 5 опубликованных работ общим объемом 4,05 п.л. (авторский объем – 3,35 п.л.), в том числе 4 работы общим объемом 3,15 п.л. (авторский объем – 2,95 п.л.) в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

В опубликованных научных работах раскрыты основные положения научной новизны, отражённые в диссертационном исследовании и выносимые на защиту, в которых дается подтверждение актуальности темы исследования, а также аргументация в отношении теоретических и практических вопросов и путей развития доктрины в сфере налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации.

К наиболее значимым работам следует отнести: Мельникова, А.С. Определение понятия «контроль» для целей установления контролирующего лица контролируемой иностранной компании. Сравнительный анализ законодательства России и США /А.С. Мельникова //Евразийский юридический журнал. – 2019. - № 4 (131). – С. 81-83. – ISSN 2073-4506, в которой предложен способ устранения выявленных в российском

законодательстве пробелов в части применения тестов установления контроля на основании сопоставления российского законодательства с законодательством США; Мельникова, А.С. Анализ соотношения правил классификации юридических лиц в США («CHECK-THE-BOX») с правилами налогообложения контролируемых иностранных корпораций («Подраздел F») /А.С. Мельникова, Е.И. Кобзева //Аграрное и земельное право. – 2020. – № 3(183). – С.133-136. – ISSN 1815-1329, где проанализированы возможности уклонения от применения правил контролируемых иностранных компаний (далее – КИК) посредством применения пробелов в законодательстве правил классификации юридических лиц для налоговых целей, выявлены организационно-правовые формы юридических лиц, признаваемых контролируруемыми иностранными компаниями, а также организационно правовые формы юридических лиц в отношении которых наиболее часто возникают споры в связи с применением правил КИК, проведен сравнительный анализ корпоративных характеристик юридических лиц в организационно правовой форме общества с ограниченной ответственностью в США (LLC), Германии (GmbH), предложены меры, направленные на повышение эффективности правил КИК за счет разработки новых правил классификации юридических лиц; Мельникова, А.С. Обзор судебной практики по уведомлению налоговых органов о контролируемых иностранных компаниях (КИК) / А.С. Мельникова // Налоги и налогообложение. – 2021. – № 5. – С. 10-25. – ISSN 2454-065X.– Текст : электронный. – DOI 10.7256/2454-065X.2021.5.36600.URL: [tps://nbpublish.com/library_read_article.php?id=36600](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=36600) (дата обращения: 10.11.2022), где соискателем установлены шесть основных категорий судебных споров, возникающих в связи с подачей уведомлений об участии в контролируемых иностранных компаниях, а также уведомлений о КИК, а также содержатся конкретные предложения по предотвращению судебных споров (предлагается дополнить ст. 25.14 НК РФ пунктом 3.2 следующего содержания: «Обязанность по представлению уведомления о КИК не зависит от финансовых результатов КИК. Наличие освобождения от налогообложения не освобождает от обязанности представлять уведомления о КИК» и т.п.).

В диссертации Мельниковой А.С. отсутствуют недостоверные сведения

об опубликованных работах, в которых изложены научные результаты диссертации.

Лица, включенные в состав диссертационного совета, представили 16 письменных отзывов на диссертацию, из них 16 положительных, 0 отрицательных.

На диссертацию и автореферат диссертации поступили отзывы от:

1. Сенцовой (Карасевой) М.В. (ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», д.юрид.н., профессор). Отзыв является положительным. В отзыве отмечается, что положение № 1, выносимое на защиту, видится недостаточно полно аргументированным, поскольку включение «постоянных представительств» в определение понятия «контролируемая иностранная компания» не является распространенной практикой в иностранных государствах, применяющих правила налогообложения КИК.

2. Ивановой В.Н. (ФГБОУ ВО «Ульяновский государственный университет», д.юрид.н., профессор). Отзыв является положительным. В отзыве отмечается, что может потребоваться дополнительная апробация предложения соискателя (положение № 3, выносимое на защиту) по упорядочиванию применения тестов установления наличия контроля в отношении иностранной компании у российского контролирующего лица, поскольку пока отсутствует развернутая судебная практика по данному вопросу.

3. Астраханцевой Е.В. (Конституционный суд Российской Федерации, к.юрид.н.). Отзыв является положительным. В отзыве отмечается, что несколько спорным выглядит положение № 2, в котором автором предложено дополнить перечень установленных в Отчете ОЭСР основных элементов правил налогообложения контролируемых иностранных компаний. Представляется, что предложенные новые элементы могут в той или иной степени присутствовать в уже существующих элементах.

4. Кимбарова Р.М. (АО «РЖД Медицина»). Отзыв является положительным. В отзыве отмечается, что в части выносимого на защиту положения № 6 в виде предлагаемой автором «антиуклонительной нормы»

видится, что это положение может быть внедрено в правоприменительную практику только через изменение положений Налогового Кодекса РФ.

5. Кобзевой Е.И. (ФГАОУ ВО «Российский университет транспорта», к.юрид.н., доцент). Отзыв является положительным. В отзыве отмечается, что дискуссионный характер носит положение № 5, в котором автор сформулировал определение понятия «прибыль контролируемых иностранных компаний» (далее по тексту –КИК). Приведенный в определении перечень пассивных доходов является неполным и мог бы быть дополнен иными видами доходов в соответствии с п. 4 ст. 309.1 НК РФ.

6. Орловой Н.А. (Межрайонная инспекция федеральной налоговой службы № 17 по Московской области). Отзыв является положительным. В отзыве отмечается, что дискуссионным выглядит положение № 7 о целесообразности введения отдельного расчета налоговой базы КИК по активным и пассивным видам деятельности для исключения возможности учета расходов от пассивной деятельности против доходов от активной деятельности КИК. Данное предложение может повлечь административные издержки, связанные с применением правил КИК, в связи с более сложным процессом контроля за отдельным учетом прибыли КИК.

7. Соколовой С.Г. (ООО «Группа компаний «Иннотех», к.юрид.н.). Отзыв является положительным. В отзыве отмечается, что требует дополнительной аргументации положение № 2 в части конструирования автором таких новых элементов правил КИК, как «основания для освобождения прибыли контролируемых иностранных компаний от налогообложения» и «порядка подачи уведомлений о контролируемых иностранных компаниях».

В процессе защиты соискателем даны исчерпывающие ответы и необходимые разъяснения на замечания, содержащиеся в полученных отзывах.

В результате публичного рассмотрения и защиты диссертации Мельниковой А.С. на тему «Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации» диссертационный совет установил, что:

1. Соискатель ученой степени Мельникова А.С. соответствует

установленным требованиям, предъявляемым к соискателям ученой степени, как лицо, подготовившее диссертацию на соискание ученой степени кандидата наук при освоении программы подготовки научно-педагогических кадров в аспирантуре.

2. Название темы и содержание диссертации Мельниковой А.С. соответствуют научной специальности 5.1.2. «Публично-правовые (государственно-правовые) науки» и отрасли науки - юридические науки, по которым проводятся публичное рассмотрение и защита диссертации в диссертационном совете.

3. Соискатель ученой степени Мельникова А.С. предложила значимые для науки и практики научные положения, в которых дано определение понятия «контролируемая иностранная компания»; установлен перечень основных элементов правил налогообложения прибыли КИК; предложен метод устранения выявленных проблем, связанных с применением тестов установления наличия у российского налогового резидента контроля над КИК; представлены практические рекомендации по предотвращению злоупотреблений положениями национального законодательства по избежанию двойного налогообложения в рамках применения правил КИК; предложено определение понятия «прибыль КИК» на основе выявленных существенных признаков; сформулированы практические рекомендации по предотвращению злоупотреблений, связанных с применением освобождений прибыли КИК от налогообложения; предложен альтернативный порядок расчета прибыли КИК для устранения выявленных проблем, приводящих к занижению налоговой базы КИК.

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

теоретические:

- 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»;

- предложено дополнить перечень установленных в Отчете ОЭСР основных элементов правил налогообложения контролируемых иностранных компаний (понятие «контролируемая иностранная компания»; понятие «контроль»; понятие «прибыль контролируемой иностранной компании»; порядок расчета прибыли контролируемых иностранных компаний и отнесения прибыли в налоговую базу контролирующих лиц; порядок предотвращения двойного налогообложения в рамках применения правил налогообложения контролируемых иностранных компаний) новыми элементами (основания для освобождения прибыли контролируемых иностранных компаний от налогообложения; порядок подачи уведомлений о контролируемых иностранных компаниях) в целях более комплексного и завершенного понимания правовой сущности института налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний;

- 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;

практические:

- доказана необходимость упорядочить в ст. 25.13 НК РФ последовательность применения тестов установления наличия у российского

налогового резидента контроля над иностранной организацией: тест юридического контроля применять в качестве первичного теста, тест экономического контроля в качестве вторичного, а при несоблюдении условий данных двух тестов, дополнительно применять тест фактического контроля. Для установления контроля в отношении иностранных структур без образования юридического лица предлагается в качестве первичного теста применять тест экономического контроля, а в качестве вторичного – тест фактического контроля;

- 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;

- 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;

- 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.

5. Диссертация Мельниковой А.С. на тему «Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации» обладает внутренним единством, а полученные результаты исследования полностью соответствуют рассматриваемой теме и находятся в рамках заявленной специальности.

6. Обоснованность положений и выводов диссертации Мельниковой А.С. «Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации» подтверждена необходимыми аргументами:

- установлено, что правила КИК предназначены для налогообложения всей или части прибыли иностранных дочерних компаний на уровне материнской компании посредством включения всей или части прибыли иностранной дочерней компании в налоговую базу контролирующего лица;

- доказано, что в российских правилах КИК для установления контроля в отношении иностранных организаций применяется тест юридического контроля, экономического контроля и фактического контроля. Однако тесты экономического и фактического контроля в действующей редакции НК РФ не разделены, в связи с чем происходит их смешение;

- сделан вывод, что двойное налогообложение при применении правил КИК может возникать: когда прибыль КИК, включаемая в налоговую базу контролирующих лиц, также облагается налогом на прибыль в юрисдикции КИК; когда правила КИК применяются в нескольких юрисдикциях в цепочке владения КИК таким образом, что прибыль одной КИК попадает под налогообложение в нескольких юрисдикциях; когда КИК распределяет

дивиденды за счет прибыли, которая уже включалась в налоговую базу контролирующих лиц в рамках применения правил КИК или контролирующее лицо облагается налогом на прибыль КИК в отношении дохода от продажи доли участия КИК; когда проводились корректировки в рамках применения правил Трансфертного ценообразования между сторонами сделок.

- обосновано, что в НК РФ отсутствует законодательно закрепленное понятие «прибыль КИК», в связи с чем, для устранения пробела в законодательстве предложена формулировка соответствующего определения, которая исключает из налогооблагаемой прибыли КИК доходы от реальной активной предпринимательской деятельности, а также сокращает список пассивных доходов, на которые распространяются правила КИК, что способствует обложению налогом на прибыль КИК исключительно тех видов доходов, которые имеют повышенный риск выведения из-под налогообложения в низконалоговые юрисдикции.

7. Результаты диссертации Мельниковой А.С. нашли практическое применение в деятельности АО «Кэпт» для повышения квалификации младших консультантов. По материалам исследования внедрена разработанная в диссертации классификация судебной практики по вопросам налогообложения контролируемых иностранных компаний, позволяющая проанализировать вероятность привлечения налогоплательщиков к административной ответственности в связи с подачей уведомлений о контролируемых иностранных компаниях с нарушением срока или в связи с ошибочным заполнением данных уведомлений. Описанная в исследовании классификация судебной практики, а также выводы, связанные с признанием российских налогоплательщиков контролирующими лицами контролируемых иностранных компаний, использовалась при проведении внутренних тренингов для сотрудников АО «Кэпт» и способствовала повышению квалификации младших консультантов по вопросам налогообложения контролируемых иностранных компаний.

Материалы исследования используются Департаментом Международного и публичного права Юридического факультета Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Финансовое право» и «Налоговое право».

8. Диссертация содержит сведения о личном вкладе Мельниковой А.С. в науку, который выразился в выборе темы исследования, предмета исследования, постановке последовательных цели и задач, структуризации сбора информации по теме исследования, анализе и обобщении полученных результатов, апробации и внедрении результатов исследования.

9. Все материалы или отдельные результаты, заимствованные Мельниковой А.С. из чужих текстов (работ), оформлены в тексте диссертации надлежащим образом с указанием источника заимствования.

Диссертационный совет отмечает, что соискателем ученой степени Мельниковой А.С. лично получены следующие научные результаты:

- сформулированы определения понятий «контролируемая иностранная компания» и «прибыль контролируемой иностранной компании»;

- сформулированы предложения по совершенствованию правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации;

- сформулированы значимые для теории и практики налогового права подходы к применению прибыли контролируемых иностранных компаний.

10. Основные научные результаты диссертации опубликованы в четырех научных работах в рецензируемых научных изданиях, определённых ВАК при Минобрнауки России.

11. Соискатель ученой степени Мельникова А.С. в ходе работы над диссертацией и ее публичной защиты показала себя ответственным и добросовестным молодым ученым, умеющим аргументировано и обосновано отстаивать свое мнение по спорным положениям, грамотно излагать материал по теме исследования и проявлять необходимые общие теоретические знания по научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки (юридические науки), овладела принципами, логикой и методологией научного познания, а также доказала наличие квалификационных способностей к дальнейшей юридической научной деятельности.

На заседании 25 мая 2023 г. диссертационный совет Финансового университета Д 505.001.112 принял решение присудить Мельниковой Александре Сергеевне ученую степень кандидата юридических наук.

При проведении тайного голосования диссертационный совет Финансового университета Д 505.001.112 в количестве 14 человек, из них 5 докторов наук по профилю (специализации) научной специальности рассматриваемой диссертации, участвовавших в заседании, из 16 человек, входящих в состав совета, проголосовали: за присуждение ученой степени – 14, против присуждения ученой степени – нет, недействительных бюллетеней – нет.

Председатель диссертационного совета
Финансового университета Д 505.001.112
доктор юридических наук, профессор

Г.Ф. Ручкина

Ученый секретарь диссертационного совета
Финансового университета Д 505.001.112,
доктор юридических наук, профессор

С.Г. Павликов

25.05.2023