

## ОТЗЫВ

на диссертацию на соискание учёной степени кандидата наук  
Мельниковой Александры Сергеевны  
по теме «Правовое регулирование налогообложения контролируемых  
иностраннх компаний в Российской Федерации»  
доктора юридических наук, профессора  
Ивановой Светланы Анатольевны,  
включённой 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 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. Исследование проведено в рамках п. 22 «Налогообложение и налоговые системы. Налоги, сборы и иные обязательные платежи. Налоговые правоотношения. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение» Паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки (юридические науки).

Полагаю возможным допустить соискателя учёной степени к защите диссертации. Отмечаю, что:  
соискатель учёной степени Мельникова А.С. на стр. 4-5 диссертации указывает, что в российском законодательстве о налогах и сборах, правоприменительной практике и доктрине на данный момент остаются нерешенными вопросы, связанные с правовой регламентацией отношений в сфере предотвращения злоупотреблений положениями об избежании

двойного налогообложения в рамках применения правил КИК, а также связанные с предотвращением злоупотреблений при применении освобождений прибыли КИК от налогообложения. Процесс расчета налоговой базы КИК также на данный момент является недостаточно эффективным, поскольку оставляет возможность занижения налоговой базы КИК за счет учета расходов КИК по пассивным видам деятельности, размером которых налогоплательщики часто манипулируют в сторону завышения, против доходов КИК от реальной экономической деятельности (активной деятельности).

Данная диссертация посвящена исследованию правового регулирования налогообложения КИК непосредственно в России, и поставленная цель исследования заключается в первую очередь в выработке предложений по дальнейшему совершенствованию законодательства о налогообложении прибыли КИК в России на основании рекомендаций, разработанных ОЭСР. А.С. Мельникова проводит сопоставление правил налогообложения КИК в России с принципами разработки правил КИК, предложенными ОЭСР.

Автором предложено 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.

Диссертантом обосновано, 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 диссертации).

Диссертация «Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации» обладает определенным внутренним единством.

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 диссертации).

Диссертантом 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 диссертации).

Не все положения и выводы диссертации подтверждены соответствующими аргументами, определенная часть положений, вынесенных на защиту, вызывает сомнения и вопросы. Так, например:

Из *положения № 1*, выносимого на защиту, так и остаётся неясным: в чем состоит научная новизна авторского определения понятия «контролируемая иностранная компания», с учетом того, что еще в 2014 г. был легально закреплен (Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)») новый для российского права термин - «контролируемые иностранные компании», под которым понимается иностранная компания, контролируемая российским резидентом-налогоплательщиком. Об этом понятии за последние годы сделаны многочисленные публикации.<sup>1</sup> Кроме того, текст даваемого диссертантом определения практически дословно (с небольшими изменениями, не влияющими на смысл термина) воспроизводит норму ст. 25.13 НК РФ. Такое же определение (соответствующее ст. 25.13 НК РФ) дается на официальном сайте ФНС России (<https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/cfcomp/conforcom/>).

*Положение № 7*, вынесенное на защиту, весьма спорно, вызывает вопросы. Диссертантом предложено для повышения финансовой дисциплины и снижения рисков занижения налоговой базы 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

---

<sup>1</sup> См., например: Зыкова О.А. Контролируемая иностранная компания — офшорная компания: тождественность или автономность? // Актуальные проблемы российского права. — 2020. — Т. 15. — № 10. — С. 151—156. — DOI: 10.17803/1994-1471.2020.119.10.151-156.

активной деятельности контролируемых иностранных компаний (С. 151-152 диссертации). С помощью какого правового механизма (с использованием каких методов и форм) это возможно, по мнению диссертанта, осуществить?

Вывод о достоверности полученных в диссертационном исследовании А.С. Мельниковой результатов сделан на основании сопоставимости авторских данных и данных, полученных ранее по рассматриваемой тематике, в частности, сравнительно-правовой метод и метод комплексного анализа позволили всесторонне изучить аспекты налогообложения прибыли КИК в Российской Федерации. Исторический метод применялся при исследовании генезиса правового регулирования налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний.

Результаты диссертации А.С. Мельниковой могут найти практическое применение при совершенствовании законотворческой деятельности, в том числе, в связи с совершенствованием действующего законодательства. Практическая значимость работы определяется возможностью использования результатов исследования, выводов и предложений, содержащихся в работе при проведении дальнейших научных исследований в области налогообложения прибыли КИК, при рассмотрении судами споров относительно налогово-правового регулирования отношений, вытекающих из применения правил о налогообложении прибыли КИК.

Материалы исследования, в частности, разработанная в диссертации классификация судебной практики по вопросам налогообложения контролируемых иностранных компаний и по вопросам подачи уведомлений о КИК и уведомлений об участии использовались компанией 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.

7) Диссертация содержит сведения о личном вкладе А.С. Мельниковой в науку, который выразился в:

- докладах и выступлениях на научных и научно-практических международных, межвузовских и всероссийских конференциях: Международной научно-практической конференции «Вопросы права, предпринимательства и управления в период после пандемии» (Москва, Финансовый университет, 26 мая 2020 г.); XVIII Международной научно-практической конференции «Корпоративная социальная ответственность и этика бизнеса» (Москва, Финансовый университет, 19–20 мая 2022 г.); X Международном научном конгрессе «Стратегии предпринимательства: бизнес-экосистемы, реальные ценности, общество» (Москва, Финансовый университет, 20–21 мая 2022 г.).

- внедрении материалов диссертационного исследования в практическую деятельность Департамента международного и публичного права Юридического факультета Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Финансовое право», «Налоговое право».

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

Соискатель учёной степени А.С. Мельникова указала, что лично ею получены следующие результаты:

- Сформулировано понятие «контролируемая иностранная компания» и выявлены его основные признаки.

- Предложено дополнить перечень элементов правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, представленный в Отчете ОЭСР, новыми структурными элементами.

- Обоснована необходимость законодательного закрепления последовательности применения тестов установления наличия контроля в отношении контролируемых иностранных компаний.

Основные научные результаты диссертации опубликованы в рецензируемых научных изданиях и представляют собой 5 работ общим объемом 4,05 п.л. (авторский объем – 3,35 п.л.), в том числе 4 работы авторским объемом 2,95 п.л. опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Соискатель учёной степени А.С. Мельникова в ходе работы над диссертацией проявила необходимые общие теоретические знания по вопросам налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации.

Исходя из изложенного, полагаю, что представленная к защите диссертация:

- в целом соответствует заявленной научной специальности 5.1.2,
- соответствует установленным требованиям и критериям.

*С*

Иванова Светлана Анатольевна  
доктор юридических наук, профессор

14.04.2023 г.

