

ОТЗЫВ

члена диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.112,
д.юрид.н., профессора Илюшиной Марины Николаевны на диссертацию
Мельниковой Александры Сергеевны

на тему «Правовое регулирование налогообложения контролируемых
иностраннх компаний в Российской Федерации», представленную на
соискание учёной степени кандидата наук по научной специальности
5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Мельникова Александра Сергеевна представила диссертацию на тему:
«Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных
компаний в Российской Федерации», представленную на соискание учёной
степени кандидата наук по научной специальности 5.1.2. Публично-правовые
(государственно-правовые) науки.

Содержание диссертации полностью соответствует
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:

1) соискатель учёной степени Мельникова А.С. разработала
теоретические положения финансово-правового регулирования
налогообложения контролируемых иностранных компаний, а также
сформулировала практические предложения по совершенствованию
законодательства, регулирующего данную сферу.

Автор сумела обеспечить достижение одной из ключевых задач
диссертационного исследования в части развития теории финансового и
налогового права, поскольку основные выводы и положения диссертации
расширяют теоретические представления о правовом регулировании
налогообложения контролируемых иностранных компаний
в Российской Федерации.

Об этом свидетельствует осуществленное расширение доктрины в
области финансово-правового регулирования налогообложения
контролируемых иностранных компаний. Полученные научные
результаты способствуют развитию теории финансового и налогового права
Российской Федерации, поскольку способствуют формированию нового
теоретико-правового подхода к пониманию отношений, складывающихся в
связи с налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний
в Российской Федерации. Автором сформулированы положения, которые
призваны дополнить существующее научное знание о налогообложении
прибыли контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации,
сформулированы понятия «контролируемая иностранная компания» и

«прибыль контролируемой иностранной компании», дополнен новыми структурными элементами перечень элементов правил налогообложения прибыли КИК, представленный в Отчете ОЭСР.

Наличие научной новизны при теоретическом анализе общественных отношений, возникающих в сфере финансово-правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации, позволило внести Мельниковой А.С. значимые предложения по оптимизации механизма соответствующего правового регулирования.

Практическое значение представленного диссертационного исследования определяется возможностью реализации его результатов в научно-исследовательской деятельности в ходе анализа правоотношений в сфере правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации; в законотворческой деятельности при закреплении и формулировке понятий, связанных с налогообложением контролируемых иностранных компаний.

Конкретную практическую значимость представляют следующие предложения :

- в целях более комплексного и завершеного понимания правовой сущности института налогообложения 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 контролируемых 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) (С. 30-35);

- в целях 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 (С. 56-59).

- в целях упорядочения в ст. 25.13 НК РФ последовательности 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 (С. 56-59).

- для целей предотвращения уклонения от налогообложения за счет применения освобождения по критерию минимального порогового значения

посредством разделения прибыли между несколькими контролируруемыми 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);

- 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).

2) соискатель учёной степени Мельникова А.С. ввела в научный оборот следующие новые научные результаты:

- 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);

- 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);

- 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).

Соискатель Мельникова А.С. ввела в научный оборот научные результаты, которые по уровню новизны можно охарактеризовать и как преобразование (принципиально новые положения по отношению к существующим знаниям); в числе таковых, например, обоснование положения, 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; формулирование положения, 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); сформулированное автором определение понятия «прибыль контролируемой иностранной компании» позволит исключить 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).

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» подтверждается следующими аргументами:

использованием системных и структурированных научных представлений соискателя в области финансового и налогового права, корреляцией их с прикладными направлениями и, конкретно, с целями создания и обоснования предложений и научно-практических рекомендаций по формированию нового теоретико-правового подхода к пониманию отношений, складывающихся в связи с налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации, формулированием положений, которые призваны дополнить существующее научное знание о налогообложении прибыли контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации, сформулированы понятия «контролируемая иностранная компания» и «прибыль контролируемой иностранной компании», дополнен новыми структурными элементами перечень элементов правил налогообложения прибыли КИК, представленный в Отчете ОЭСР.

Дополнительным аргументом, подтверждающим обоснованность положений и выводов анализируемой диссертации, является корректное и обоснованное использование методов научного исследования. Методологической основой исследования послужил комплекс общенаучных и частных методов познания. В процессе решения поставленных задач использовались общеполитические, общенаучные, частнонаучные и специальные методы исследования.

Достоверность и обоснованность результатов, полученных в ходе исследования, достигается за счет комплексного применения методов исследования в их взаимосвязи и взаимообусловленности. Формально-юридический метод позволил решить задачи, связанные с формулированием авторских понятий «контролируемая иностранная компания» и «прибыль контролируемой иностранной компании», выявлением их основных признаков, а также использовался при изучении российского законодательства о налогах и сборах в части налогообложения контролируемых иностранных компаний.

Метод системного анализа способствовал выявлению практических рекомендаций по предотвращению злоупотреблений положениями национального законодательства по избежанию двойного налогообложения в рамках применения правил КИК, а также по предотвращению злоупотреблений, связанных с применением освобождений прибыли КИК от налогообложения с учетом имеющихся научных концепций.

Историко-правовой и сравнительно-правовой методы способствовали установлению альтернативного порядка расчета прибыли КИК для устранения проблем, приводящих к занижению налоговой базы КИК, а также выявлению методов по устранению проблем, связанных с применением тестов установления наличия у российского налогового резидента контроля над КИК.

Достоверность результатов исследования обусловлена использованием в работе обширной эмпирической базы из списка

литературы состоящего из 142 источников информации, включая нормативные правовые России, акты толкования права, научную литературу а также периодические научные издания, профессиональные обзоры специалистов и статьи профильного содержания, соответствующие целям и задачам исследования.

Экспериментальный характер исследования Мельниковой А.С. подтверждается воспроизводимостью результатов исследования в различных условиях (в частности, использован широкий круг статистических источников).

5) результаты диссертации Мельниковой А.С. используются компаний; в деятельности АО «КПМГ» (с 01.07.2022 – АО «Кэпт»), могут использоваться в сфере правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации, в законотворческой деятельности при закреплении и формулировке понятий, связанных с налогообложением контролируемых иностранных компаний, при подготовке материалов для семинаров и тренингов по повышению квалификации сотрудников

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

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. 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».

Материалы исследования используются Департаментом международного и публичного права Юридического факультета Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Финансовое право» и «Налоговое право». Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

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 работ, оформлены в тексте диссертации надлежащим образом с указанием источников заимствования;

8) основные научные результаты диссертации опубликованы в рецензируемых научных изданиях;

9) соискатель учёной степени Мельникова А.С. в ходе работы над диссертацией показала себя как вполне сформировавшийся молодой учёный, проявив необходимые системные общие теоретические знания по научной специальности. Она продемонстрировала владение принципами, логикой и методологией научного познания, умение системно, логично и аргументированно излагать материал, представленный в диссертации; доказал 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 финансового и налогового права, их связи с насущной проблематикой экономической деятельности;
- обладание соискателем системными теоретическими знаниями по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки, обусловившими возможность постановки и разрешения задач в части совершенствования правового регулирования общественных отношений, возникающих при налогообложении прибыли контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации, сформулированы понятия

«контролируемая иностранная компания» и «прибыль контролируемой иностранной компании», дополнен новыми структурными элементами перечень элементов правил налогообложения прибыли КИК, представленный в Отчете ОЭСР;

- 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, имеют место выводы и суждения, требующие дополнительных разъяснений, которые соискателю предлагается дать на защите.

Так, в первом положении выносимом на защиту, автор приводит 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. Однако неясно ни по тексту введения, ни по тексту диссертации, какие признаки у лиц, контролирующих иностранную компанию (С. 23-28). Может быть определение «контролируемая иностранная компания» стоит расширить в том числе за счет указанного понятия «контролирующие лица».

Отмеченное замечание не снижает качество выполненной работы Мельниковой А.С. и носит дискуссионный характер.

Исходя из изложенного, полагаю, что представленная к защите диссертация соответствует заявленной научной специальности, установленным критериям и требованиям, предъявляемым к квалификационным работам данного уровня, и считаю, что ее автор может быть допущен к защите результатов проведенного им исследования.

доктор юридических наук, профессор
Илюшина Марина Николаевна



20 апреля 2023 г.

[]



И

—

ета

ова

г.