

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
Синельниковой Валентины Николаевны, включенной в списочный состав
диссертационного совета

Финансового университета Д 505.001.112 по защите диссертаций
на соискание ученой степени кандидата наук (на соискание
учёной 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.

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:

1) соискатель учёной степени Мельникова Александра Сергеевна
предложила значимые для науки и практики научные положения по
совершенствованию законодательства в исследуемой сфере, направленные на
повышение эффективности правового регулирования налогообложения
контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации. В частности,
сформулированы новые теоретические предложения и практические
рекомендации, касающиеся общественных отношений, возникающих в связи с
правовым регулированием налогообложения контролируемых иностранных
компаний в Российской Федерации;

выработаны новые подходы к синхронизации существующих
инструментов системы налогообложения контролируемых иностранных
компаний в России;

сформулировано понятие «контролируемая иностранная компания» и
выявлены его основные признаки;

предложен порядок расчета прибыли контролируемой иностранной
компаний, позволяющий предотвратить занижение налоговой базы за счет
необоснованного завышения расходов от пассивной деятельности,

что является существенным научным достижением в отрасли Публично-правовые (государственно-правовые) науки, дополняющим новыми знаниями юридические науки, в том числе применительно к правовому регулированию налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации.

В диссертации представлено решение актуальной научной задачи, имеющей важное социально-экономическое значение, а именно: осуществлена разработка теоретических предложений и практических рекомендаций, направленных на совершенствование правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации, в частности, рекомендовано 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 в РФ; разработано определение понятия «прибыль контролируемой иностранной компании» и выявлены его основные признаки,

что позволило сформировать новый теоретико-правовой подход к пониманию общественных отношений, складывающихся в соответствии с государственной системой налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации, а также сформулировать научно-практические рекомендации, направленные на совершенствование системы налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации.

Полученные научные результаты способствуют развитию теории публично-правовых (государственно-правовых) наук Российской Федерации путем создания доктринальных основ для модернизации системы налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации.

2) соискатель учёной степени Мельникова Александра Сергеевна ввела в научный оборот новые научные результаты, которые следует классифицировать на *теоретические*, например: в тезисе 1 представлено разработанное соискателем определение понятия «контролируемая иностранная компания», согласно которому – 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);

в выводе 2 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 завершеного понимания правовой сущности института налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний (С. 30-35);

в положении 5 сформулировано определение понятия «прибыль контролируемой иностранной компании», согласно которому — 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).

Предлагаемые автором дефиниции отражают наиболее важные элементы правового режима налогообложения контролируемых иностранных компаний в России, которые помогают уточнить юридический статус соответствующих субъектов, а также позволяют установить тенденции более эффективного осуществления налогообложения контролируемых иностранных компаний в РФ.

Практическую ценность имеют многие результаты проведенного соискателем исследования, среди которых можно выделить:

тезис 3, вынесенный на защиту, в котором аргументируется 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 (С. 56-59);

в тезисе 5 автор представила вывод о том, 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. По итогам проведенного исследования 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);

в положении 6 сформулирована позиция автора о том, что 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).

вывод 7 содержит аргументы о том, 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).

Реализация вышеперечисленных выводов и предложений, несомненно, окажет существенное воздействие на повышение эффективности законотворческой деятельности в части, касающейся государственной политики и разработки дополнительных экономико-правовых мер в сфере правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации.

Практическая значимость проведенного исследования состоит также и в том, что теоретические положения в дальнейшем могут быть реализованы 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; в деятельности АО «КПМГ» (с 01.07.2022 – АО «Кэпт») при подготовке материалов для семинаров и тренингов

по повышению квалификации сотрудников. Результаты проведенного исследования позволяют сформулировать рекомендации по дальнейшему совершенствованию финансово-правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации.

3) диссертация «Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации» обладает внутренним единством, то есть её структура и содержание полностью соответствуют заявленной теме и цели исследования: разработка и обоснование предложений и научно-практических рекомендаций по совершенствованию правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний, направленных на предотвращение злоупотреблений положениями национального законодательства по избежанию двойного налогообложения в рамках применения правил контролируемых иностранных компаний и в логической последовательности отражают важнейшие составляющие части совокупности анализируемой сферы;

4) обоснованность положений и выводов диссертации «Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации» подтверждается поставленными задачами научного анализа, которые полностью решены, и примененной методологической основой исследования, включающей общеправовые (метафизика, диалектика), общенаучные (анализ, синтез) и специально-юридические (формально-юридический, правовой статистики, правового прогнозирования, сравнительно-правовой и др.).

Формально-юридический метод позволил решить задачи, связанные с формулированием авторских понятий «контролируемая иностранная компания» (КИК) 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.

Совокупность и комплексность применения вышеуказанных методов исследования в их взаимосвязи predeterminedелили обоснованность результатов, полученных в ходе исследования.

5) Достоверность результатов, сформулированных Мельниковой Александрой Сергеевной, обусловлена сопоставимостью выводов и предложений, полученных другими авторами по рассматриваемой тематике, в частности, использованием в ходе подготовки диссертации обширной эмпирической базы, включающей 147 источников, в том числе нормативные правовые акты России, документы международных организаций и ассоциаций, разъяснения Минфина России и ФНС России, информация и статистические данные с официальных сайтов органов государственной власти и материалы средств массовой информации, научную литературу в области налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации, а также периодические научные издания, профессиональные обзоры специалистов и статьи, предметом которых являются различные аспекты налогообложения контролируемых иностранных компаний; научной аргументированностью основных положений и выводов диссертации.

Кроме того, достоверность результатов подтверждена автором экспериментальным путём, а именно апробацией основных выводов и предложений на научных и научно-практических международных, межвузовских и всероссийских конференциях: 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».

6) Материалы исследования используются Департаментом международного и публичного права Юридического факультета Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Финансовое право», «Правовое регулирование финансирования программ развития».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

7) Диссертация содержит сведения о личном вкладе Мельниковой Александры Сергеевны в науку, который выразился в непосредственном участии соискателя в получении исходных данных и проведенных научных экспериментах, а также в непосредственном участии автора диссертации на всех этапах процесса исследования, личном участии автора диссертации в апробации результатов исследования, а также в подготовке публикаций по выполненной работе.

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

Соискатель учёной степени Мельникова Александра Сергеевна указала, что лично ею получены основные результаты исследования.

8) Основные научные результаты диссертации отражены в публикациях, всего опубликовано 5 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.). Все работы опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Соискатель учёной степени Мельникова Александра Сергеевна в ходе работы над диссертацией показала себя как учёный, обладающий глубокими теоретическими знаниями по научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки; соискатель продемонстрировала профессиональное владение принципами, логикой и методологией научного познания, умение кратко и логично, а также аргументированно излагать материал; доказала наличие квалификационных способностей к дальнейшей самостоятельной научной деятельности в решении новых научных проблем.

Вместе с тем, необходимо отметить, что имеет место вопрос, на который соискателю предлагается ответить в процессе научной дискуссии на защите. Так, аргументируя актуальность темы исследования, автор ссылается на статистику Центрального банка Российской Федерации, согласно которой чистый отток капитала из России за 2021 г. в полтора раза превышает показатель за 2020 г. (С.4). Однако, введенные против России санкции и прекращение деятельности многих иностранных компаний на территории РФ принципиально изменили ситуацию. Соответственно, возникает вопрос о релевантности указанных статистических сведений и об актуальности темы? Отмеченное замечание не снижает качество, а также научную ценность и практическую значимость выполненной работы и носит дискуссионный характер.

Исходя из изложенного, полагаю, что представленная к защите диссертация полностью соответствует заявленной научной специальности, а также установленным критериям и требованиям, и может быть допущена к защите.

✓

Синельникова Валентина Николаевна
доктор юридических наук, профессор.

24.04.2023

С.С. В.Н.

атета
хова
3 г.

