

ОТЗЫВ

члена диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.112, д.юрид.н., профессора Илюшиной Марины Николаевны на диссертацию Купина Максима Сергеевича на тему: «Правовое обеспечение налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний», представленную на соискание учёной степени кандидата наук по научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Купин Максим Сергеевич представил диссертацию на тему: «Правовое обеспечение налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний», представленную на соискание учёной степени кандидата наук по научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Содержание диссертации полностью соответствует диссертация 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 Купин М.С. разработал и сформулировал новые теоретико-правовые подходы к пониманию сущности правового обеспечения налогового контроля в рассматриваемой сфере, расширении существующего научного аппарата за счет введения и обоснования новых теоретических понятий, предложении и обосновании новых научных классификаций, а также в выработке практических рекомендаций по совершенствованию законодательства о налогах и сборах, регулирующего налоговый контроль за налогообложением прибыли КИК.

Автор сумел обеспечить достижение одной из ключевых задач диссертационного исследования в части развития теории налогового права, поскольку основные выводы и положения диссертации как формируют теоретические представления о цели осуществления налогового контроля за налогообложением прибыли КИК, так и расширяют понимание сущностных аспектов правового обеспечения налогового контроля в рассматриваемой сфере.

Об этом свидетельствует также осуществленное соискателем расширение доктрины путем формирования теоретико-правового подхода к пониманию междисциплинарного характера исследуемых налогово-правовых норм о налогообложении прибыли КИК.

Выработаны предложения, которые призваны дополнить существующее научное знание о налогообложении, поскольку предложена теоретическая

классификация оснований для освобождения прибыли КИК от налогообложения и определена их неоднородная правовая природа.

Полученные научные результаты способствуют развитию теории налогового права Российской Федерации, поскольку формируют научное знание о сущности налогового контроля в рассматриваемой сфере.

Наличие научной новизны доказывается формулированием новых теоретических подходов к пониманию сущности налогового контроля в рассматриваемой сфере, расширении существующего научного аппарата за счет введения и обоснования новых теоретических понятий, предложении и обосновании новых научных классификаций, что позволило Купину М.С. внести значимые предложения по оптимизации механизма соответствующего правового регулирования путем выработки практических рекомендаций по совершенствованию законодательства о налогах и сборах, регулирующего налоговый контроль за налогообложением прибыли КИК.

Практическое значение представленного диссертационного исследования состоит в том, что его теоретические положения могут быть реализованы в научно-исследовательской деятельности в ходе анализа правоотношений в рассматриваемой сфере; сформулированные положения в дальнейшем могут быть реализованы при подготовке проектов нормативных правовых актов об изменении законодательства о налогах и сборах в рассматриваемой области, что в конечном счете будет способствовать повышению уровня правового обеспечения налогового контроля в данной сфере. Результаты исследования могут быть использованы при рассмотрении судами соответствующих споров, что будет способствовать дальнейшему совершенствованию практики применения правил налогообложения прибыли КИК и налогового контроля в данной сфере. Выводы и предложения также могут быть использованы в практической деятельности Министерства финансов Российской Федерации (Департамент налоговой политики) и ФНС России (Контрольное управление, Управление налогообложения юридических лиц, Правовое управление, Управление камерального контроля, Управление трансфертного ценообразования, Управление налогообложения доходов физических лиц и администрирования страховых взносов и др.).

Конкретную практическую значимость представляют следующие предложения :

- в целях учета правил отдельных иностранных юрисдикций, необходимо расширить сферу действия п. 8 ст. 25.15 Кодекса, установив открытый перечень случаев, когда контролирующее лицо может не учитывать в налоговой базе прибыль контролируемой им иностранной компании, если за соответствующий период у иностранной организации отсутствует возможность распределения прибыли (полностью или частично) между

участниками по причинам, установленным личным законом такой иностранной организации (С. 120-123);

- в целях совершенствования правового обеспечения налогового контроля в данной сфере предложено определение понятия «промежуточные дивиденды», под которыми понимаются доходы, выплачиваемые из текущей прибыли периода, за который составляется финансовая отчетность, до окончания такого периода (финансового года), позволяющее устранить существующую правовую неопределенность по вопросу уменьшения прибыли КИК на сумму выплачиваемых промежуточных дивидендов; также предложено расширить основания для уменьшения прибыли КИК, предусмотренные абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса (С. 107-116);

- с целью недопущения возникновения двойного налогообложения для международных групп компаний необходимо уточнить правовое обеспечение в рассматриваемой сфере в части ситуаций множественного последовательного иностранного владения: предусмотреть возможность зачета уплаченного другой промежуточной иностранной компанией – контролирующим лицом налога с прибыли КИК и (или) учета такого налога для целей применения освобождения от налогообложения по критерию высокой эффективной ставки налогообложения; механизм зачета может быть реализован путем изменения российского законодательства о налогах и сборах, либо международных договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения, либо путем принятия многостороннего международного договора (С. 142-144; 153).

С целью оптимизации ответственности за налоговые правонарушения в рассматриваемой сфере, аргументировано положение о том, что размер денежного взыскания (штрафа) за налоговое правонарушение, предусмотренное п. 1.1-1 ст. 126 Кодекса, в виде непредставления контролирующим лицом запрашиваемых налоговым органом документов либо представление таких документов с заведомо недостоверными сведениями, должен быть снижен и приведен в соответствие с размерами денежных взысканий (штрафов) за аналогичные с точки зрения объективной стороны виды налоговых правонарушений (С. 68-70; 77).

2) соискатель учёной степени Купин М.С. ввел в научный оборот следующие новые научные результаты:

- установлено, что в рамках правового обеспечения налогового контроля за налогообложением прибыли КИК следует выделять и рассматривать в их взаимной связи и взаимообусловленности как нормы о порядке осуществления налогового контроля в данной сфере, так и нормы о порядке налогообложения прибыли КИК, поскольку целью осуществления налогового контроля в указанной сфере является соблюдение налогоплательщиками –

контролирующими лицами законодательства о налогах и сборах в части как обязанности по подаче налоговой отчетности, так и обязанности по определению суммы налога к уплате по доходам в виде прибыли КИК (С. 18-25);

- аргументировано, что введение ограничительных мер (санкций) отдельными странами и международными объединениями оказало влияние на исследуемые нормы о налогообложении прибыли КИК, в связи с чем указанные нормы приобрели междисциплинарное значение, поскольку они начали использоваться не только для регулирования собственно налоговых отношений, но и для регулирования отношений в других сферах (валютная, корпоративная) (С. 44-47; 49-52);

- обосновано, что, принимая во внимание правила отдельных иностранных юрисдикций, необходимо расширить сферу действия п. 8 ст. 25.15 Кодекса, установив открытый перечень случаев, когда контролирующее лицо может не учитывать в налоговой базе прибыль контролируемой им иностранной компании, если за соответствующий период у иностранной организации отсутствует возможность распределения прибыли (полностью или частично) между участниками по причинам, установленным личным законом такой иностранной организации (С. 120-123);

- определена неоднородная правовая природа освобождений прибыли КИК от налогообложения, которые в общем случае следует рассматривать в качестве налоговых льгот, а в отдельных случаях – в качестве одного из элементов порядка расчета налога с дохода в виде прибыли КИК (например, освобождение для активных иностранных компаний, компаний с высокой эффективной ставкой налогообложения); для целей правового обеспечения налогового контроля предложена классификация освобождений по способу их применения и подтверждения: а) качественные (нерасчетные) – освобождение для банков и страховых организаций, организаций из государств – членов ЕАЭС и другие; б) количественные (расчетные) – освобождение для активных иностранных компаний, компаний с высокой эффективной ставкой налогообложения и другие (С. 84-90);

Соискатель Купин М.С. Н.А. ввел 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, формулировании новых теоретических подходов к пониманию сущности налогового контроля в рассматриваемой сфере (С. 18-25), расширении существующего научного аппарата за счет введения и обоснования новых теоретических понятий, в частности, предложено определение понятия «промежуточные дивиденды», под которыми понимаются доходы, выплачиваемые из текущей прибыли периода, за

который составляется финансовая отчетность, до окончания такого периода (финансового года), позволяющее устранить существующую правовую неопределенность по вопросу уменьшения прибыли КИК на сумму выплачиваемых промежуточных дивидендов; также предложено расширить основания для уменьшения прибыли КИК, предусмотренные абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса (С. 107-116); предложении и обосновании новых научных классификаций, в частности, для целей правового обеспечения налогового контроля предложена классификация освобождений по способу их применения и подтверждения: а) качественные (нерасчетные) – освобождение для банков и страховых организаций, организаций из государств – членов ЕАЭС и другие; б) количественные (расчетные) – освобождение для активных иностранных компаний, компаний с высокой эффективной ставкой налогообложения и другие (С. 84-90).

3) диссертация «Правовое обеспечение налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний» обладает логической стройностью и единством внутреннего изложения материала, последовательностью решения проблем, обозначенных автором в качестве ключевых;

4) обоснованность положений и выводов диссертации «Правовое обеспечение налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний» подтверждается следующими аргументами: использованием системных и структурированных научных представлений соискателя в области 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 правовым обеспечением налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний.

Выработаны предложения, которые призваны дополнить существующее научное знание о налоговом контроле за налогообложением прибыли КИК, сформированы новые подходы к пониманию правовых особенностей осуществления налоговыми органами налогового контроля за налогообложением прибыли КИК, проанализированы предусмотренные виды налоговых правонарушений в данной сфере, определена правовая природа оснований освобождения от налогообложения прибыли КИК и предложена теоретическая классификация указанных оснований освобождения от налогообложения, сформулированы проблемы правового регулирования определения контролирующими лицами налоговой базы и суммы налога по доходам в виде прибыли КИК и предложены соответствующие изменения налогово-правового регулирования в данной сфере.

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. использованы как общефилософские и общенаучные методы, так и ряд частно-научных методов (формально-юридический, историко-правовой, правовой статистики, сравнительно-правовой), необходимые для более глубокого рассмотрения отдельных вопросов по теме исследования.

Так, общефилософские методы (диалектический метод, метафизический метод) позволили проанализировать исследуемые явления правовой действительности в их взаимной связи и взаимной обусловленности с учетом принципа единства и борьбы противоположностей.

Общенаучные методы (аналогия, анализ, синтез, дедукция, индукция) позволили проанализировать отдельные аспекты рассматриваемых юридических явлений (правового обеспечения налогового контроля) и выявить причины и следствия указанных явлений.

Формально-юридический метод использовался для выявления формально-логических связей в системе правового обеспечения налогового контроля за налогообложением прибыли КИК и позволил обеспечить непротиворечивость результатов анализа и адекватное толкование рассматриваемых явлений правовой действительности.

Историко-правовой метод использовался для исследования генезиса правил о налогообложении прибыли КИК как в России, так и в зарубежных странах.

Метод правовой статистики использовался для проведения количественных измерений при исследовании рассматриваемых юридических явлений с точки зрения результативности мероприятий налогового контроля и собираемости налогов с доходов в виде прибыли КИК.

Сравнительно-правовой метод использовался для соотношения норм российского законодательства о налогах и сборах с аналогичными нормами в рамках зарубежного законодательства в целях выявления сходных и отличительных черт в соответствующем правовом регулировании, что позволило выявить несовершенство российского законодательства о налогах и сборах в части налогообложения прибыли КИК.

Указанные методы способствовали достижению научно-исследовательской цели и позволили решить теоретические и прикладные задачи, обозначенные в исследовании.

Достоверность результатов исследования обусловлена использованием в работе обширной эмпирической базы, соответствующей цели и поставленным задачам исследования (325 наименований использованных источников); материалов правоприменительной практики; современной научной методологии; анализом монографических и иных научных работ, в том числе диссертационных, предметом изучения которых

выступают различные аспекты правового обеспечения налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний; научной аргументацией основных положений и выводов проведенного исследования.

Экспериментальный характер исследования Купина М.С. подтверждается воспроизводимостью результатов исследования в различных условиях (в частности, использован широкий круг правоприменительных материалов).

5) результаты диссертации Купина М.С. внедрены в практическую деятельность Группы налогообложения топливно-энергетического комплекса Отдела налогового консультирования компании ООО «Технологии Доверия – Консультирование». Положения диссертации нашли свое отражение в рамках реализации отдельных проектов и проведения выступлений (вебинаров) для клиентов компании, а также при проведении внутреннего обучения отдельных сотрудников компании. Внедрение положений исследования в практическую деятельность позволило выработать новые подходы к налоговому анализу методологических аспектов налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и повысить квалификацию отдельных сотрудников в рассматриваемой сфере в рамках проводимого внутреннего обучения.

Материалы диссертации используются Департаментом международного и публичного права Юридического факультета Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Налоговое право» и «Административная юрисдикция в финансовой сфере».

Результаты исследования прошли апробацию на научно-практических мероприятиях: на XX Международной конференции молодых ученых «Традиции и новации в системе современного российского права» (Москва, Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 9-10 апреля 2021 г.); на Международной научно-практической конференции «Внедрение передового опыта и практическое применение результатов инновационных исследований» (г. Иркутск, Научно-издательский центр «Аэтерна», 20 мая 2022 г.); на VI Международной научно-практической конференции «Публично-правовые средства цифровизации экономики и финансов» (Москва, Финансовый университет, 23 ноября 2022 г.); на Международной научно-практической конференции «Система финансового права в условиях цифровой трансформации экономических отношений: доктрина и правовая реальность», посвященной 100-летию Верховного Суда Российской Федерации (Москва, Российский государственный университет правосудия, 25 ноября 2022 г.); на XXIII Всероссийской научно-практической конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Российское правоведение: трибуна молодого ученого» (г. Томск, Томский государственный университет, 31 марта 2023 г.).

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

б) диссертация содержит сведения о личном вкладе Купина М.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 Купиным М.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 Купин М.С. в ходе работы над диссертацией показал себя как вполне сформировавшийся молодой учёный, проявив необходимые системные общие теоретические знания по научной специальности. Он продемонстрировал 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 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 в связи с осуществлением правового обеспечения налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний.

Выработаны предложения, которые призваны дополнить существующее научное знание об особенностях правового обеспечения налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний. ;

- 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, автор в положении новизны 6 предлагает оптимизировать размер денежного взыскания (штрафа) за налоговое правонарушение, предусмотренное п. 1.1-1 ст. 126 Кодекса, в виде непредставления контролирующим лицом запрашиваемых налоговым органом документов либо представление таких документов с заведомо недостоверными сведениями, снизить его размер и привести в соответствие с размерами денежных взысканий (штрафов) за аналогичные с точки зрения объективной стороны виды налоговых правонарушений (С. 68-70; 77) . В связи с этим автору предлагается ответить на вопрос - какая задача совершенствования правового обеспечения налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний в данном случае решается?

Отмеченное замечание не снижает качество выполненной Купиным М.С. работы и носит дискуссионный характер.

Исходя из изложенного, полагаю, что представленная к защите диссертация «Правовое обеспечение налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний» 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

21 декабря 2023 г.



наименование
научных кадров

«И.»

М.Н.

И
инициала
Илюшина
Марина
Николаевна
23 г.

ст
л
г