

## ОТЗЫВ

на диссертацию на соискание учёной степени кандидата наук  
Купин Максим Сергеевич  
по теме «ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ЗА  
НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ ПРИБЫЛИ КОНТРОЛИРУЕМЫХ ИНОСТРАННЫХ  
КОМПАНИЙ»

доктора юридических наук, профессора  
Павлова Владимира Павловича,  
включённого 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

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

1) Содержание диссертации полностью соответствует Паспорту научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки в рамках пунктов направления исследований:

п. 22. «Налогообложение и налоговые системы. Налоги, сборы и иные обязательные платежи. Налоговые правоотношения. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение»

2) Полагаю возможным допустить соискателя учёной степени к защите диссертации.

Отмечаю, что:

1) соискатель учёной степени Купин М.С. предложил новые научно обоснованные организационные решения:

— предложено снизить 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 и привести его в соответствие с размерами денежных взысканий (штрафов) за аналогичные с точки зрения объективной стороны виды налоговых правонарушений (С. 68-70; 77);

— предложено по примеру отдельных иностранных юрисдикций, 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);.

Соискатель учёной степени Купин М.С. ввел в научный оборот следующие новые научные результаты:

— 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);

— предложено теоретическое 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;

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» подтверждена следующими аргументами:

**Положение № 1** 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);

**Аргументация:** Как аспект правового обеспечения налогового контроля, связанный с непосредственно процедурой осуществления налогового контроля в данной сфере (правовые основания осуществления налогового контроля, правовая регламентация форм налоговой отчетности и пр.), так и аспект, связанный с порядком налогообложения прибыли КИК (правовая

характеристика оснований освобождения прибыли КИК от налогообложения, особенности правового регулирования определения контролирующими лицами прибыли КИК и пр.), в их взаимной связи и взаимообусловленности в конечном счете может позволить повысить эффективность осуществления налогового контроля в данной сфере и будет способствовать достижению цели налогового контроля. (С.25).

**Положение №2** 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);

**Аргументация:** Необходимо учитывать отдельные аспекты, связанные с вводимыми отдельными странами ограничительными мерами и тем, как это влияет на порядок исполнения налогоплательщиками – контролирующими лицами обязанностей в части подачи налоговой отчетности. Правила о налогообложении прибыли КИК предполагают для налогоплательщиков наличие в том числе дополнительных обязанностей в части необходимости уведомления налоговых органов о различных фактах и событиях хозяйственной деятельности. Такие обязанности предусматривают, что налогоплательщики должны осуществлять информирование налоговых органов о наличии у таких налогоплательщиков КИК путем подачи различной налоговой отчетности установленной формы, а также представлять соответствующие документы вместе с такой налоговой отчетностью. Исполнение данной обязанности налогоплательщиками позволяет реализовать российским налоговым органам контрольно-информационную цель правил о налогообложении прибыли КИК (С.47).

**Положение №3.** 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);

**Аргументация:** Формальное ограничение применения данной нормы (только в двух случаях, закрытый перечень) может повлечь необоснованное налогообложение прибыли КИК в случаях, когда запрет на распределение дивидендов носит императивный характер в соответствии с личным законом КИК (С.122).

**Положение № 4** 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);

**Аргументация:** Налогоплательщик – контролирующее лицо вправе не представлять документы, подтверждающие освобождение, если такие документы были представлены иным налогоплательщиком – контролирующим лицом этой КИК, являющимся российской организацией, через которую реализовано 100% косвенное участие налогоплательщика. Налогоплательщик может воспользоваться таким правом при условии указания им

соответствующего символа на листе Г1 уведомления о КИК (п. 9 ст. 25.13-1 Кодекса). Видится, что данное условие является послаблением в части административной нагрузки для контролирующих лиц – налогоплательщиков.

Для целей упрощения администрирования и осуществления налоговыми органами налогового контроля представляется, что необходимо структурировать основания для освобождения прибыли КИК от налогообложения в России и предусмотреть конкретный список документов, которые подтверждали бы выполнение налогоплательщиками условий для конкретного освобождения. Это также позволило бы повысить для налогоплательщиков степень определенности в части того, что ожидают налоговые органы для подтверждения соответствующих условий и оснований, учитывая установленную ответственность за непредставлением таких документов по запросу налогового органа. (С.90).

**Положение № 5** 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);

**Аргументация:** Положения абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса не соответствуют концепции сквозного подхода, изложенной в ст. 312 Кодекса, так как применение данного подхода не предполагает ограничения в количестве иностранных организаций, которые могут признать отсутствие фактического права на соответствующий доход (абз. 2 п. 1.1 ст. 312 Кодекса). Во-вторых, при многоуровневом владении российскими активами через иностранные юрисдикции вероятно, что фактическим (а не юридическим) источником дохода выступают именно российские организации, а иностранные организации

выступают лишь техническими компаниями для перечисления денежных средств. В-третьих, для целей применения механизма абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса отсутствует какая-либо существенная разница при владении российскими активами через одну или две и более иностранные юрисдикции, учитывая тот факт, что при применении сквозного подхода перед налоговыми органами раскрывается вся цепочка владения и конечный бенефициар. (С.116).

**Положение № 6.** Аргументировано, 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);

**Аргументация:** Непредставление сведений о налогоплательщике по запросу налогового органа влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб. с организаций и 1 тыс. руб. с физического лица (п. 2 ст. 126 Кодекса). Таким образом, из сопоставления указанных санкций по аналогичным налоговым правонарушениям, выражающимся в непредставлении документов либо сведений (информации) налоговому органу, можно сделать вывод, что ответственность по п. 1.1-1 ст. 126 Кодекса существенно превышает аналогичную ответственность (в отношении от 100 до 5 тыс. раз в сторону превышения). Видится, что ответственность за указанное налоговое правонарушение должна быть снижена и приведена в соответствии с ответственностью за аналогичные виды налоговых правонарушений. (С. 69).

**Положение № 7.** установлено, что 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).

**Аргументация:** Целесообразность внесения изменений в законодательство о налогах и сборах в части ситуаций множественного иностранного владения обусловлена недопущением возникновения двойного налогообложения для групп компаний (например, предусмотрев возможность зачета уплаченного другой иностранной компанией-владельцем налога с прибыли КИК или учета такого налога для целей освобождения по эффективной ставке налогообложения – п. 3 ст. 25.13-1 Кодекса). (С.153).

Достоверность результатов, полученных Купиным М. С. обусловлена использованием в работе теоретических положений и современных методов исследования, применением не только актуальной нормативной правовой базы, но и совокупности иных источников правового регулирования (в работе использованы судебная и арбитражная практика по применению правил рассмотрения налоговых правонарушений).

Достоверность итогов исследования установлена использованием в ходе работы практической базы (сто сорок три нормативных правовых актов; сто восемьдесят одно наименование научной литературы, включающее диссертации и авторефераты диссертаций, а также электронные ресурсы по теме исследования).

5) результаты диссертации Купина М. С. нашли практическое применение в деятельности 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.

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

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 текстов (работ), оформлены в тексте диссертации надлежащим образом с указанием источника заимствования.

Соискатель учёной степени Купин М. С. указал, что лично им получены все опубликованные результаты, на основе которых подготовлен текст диссертации и положения, вынесенные на защиту.

8) основные научные результаты диссертации опубликованы в рецензируемых научных изданиях в 6 публикациях общим объёмом 3,6 п.л. (весь объём авторский). Работы опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России. Общее количество

работ, опубликованных по теме исследования составляет 12 единиц общим объемом 5,15 п.л. (весь объем авторский),

9) соискатель учёной степени Купин М. С. в ходе работы над диссертацией и её публичной защиты показал себя как вполне сформировавшийся молодой учёный, проявив необходимые системные общие теоретические знания по научной специальности 5.1.2. Он продемонстрировал владение принципами, логикой и методологией научного познания, умение сжато, логично и аргументированно излагать материал, представленный в диссертации; доказала 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 публичного и предпринимательского права, их связи с насущной проблематикой предпринимательской и, в целом, экономической деятельностью;
- обладание соискателем системными теоретическими знаниями по специальности 5.1.2., обусловившими возможность постановки и разрешения задач в части оптимизации правового регулирования отношений, возникающих в сфере правового регулирования налогообложения в Российской Федерации;
- умение грамотно интерпретировать полученные результаты при применении сравнительно-правового метода и иных методов исследования;
- логичность проведения исследования, четкость и ясность изложения его материала.

Исходя из изложенного, полагаю, что представленная к защите диссертация соответствует заявленной научной специальности и может быть допущена к защите;



22.12.2023

  
 Павлов Владимир Павлович  
 доктор юридических наук, профессор

На

« 22

« 22

Итого  
 хова  
 3 г.