

Налоги и налогообложение

*Правильная ссылка на статью:*

Купин М.С. — Налоговый контроль за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний: правовые особенности и место в системе государственного контроля // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 2. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.2.40485 EDN: PWTNXL URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=40485](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=40485)

## **Налоговый контроль за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний: правовые особенности и место в системе государственного контроля**

Купин Максим Сергеевич

аспирант Департамента международного и публичного права Юридического факультета Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

125167, Россия, г. Москва, ул. Пр-кт ленинградский, 49/2

✉ [maximkupin@yandex.ru](mailto:maximkupin@yandex.ru)



---

[Статья из рубрики "Налоговое администрирование"](#)

### **DOI:**

10.7256/2454-065X.2023.2.40485

### **EDN:**

PWTNXL

### **Дата направления статьи в редакцию:**

12-04-2023

### **Дата публикации:**

19-04-2023

**Аннотация:** В статье рассматриваются правовые особенности осуществления налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний и определяется место такого контроля в системе государственного контроля. Автор подробно рассматривает такие аспекты темы как соотношение налогового контроля с государственным финансовым контролем и соотношение последнего с государственным контролем и государственным управлением; особенности осуществления налоговых проверок в рассматриваемой сфере (камеральных налоговых проверок); полномочия налоговых органов по запросу документов от контролируемых иностранных компаний лиц с учетом последних изменений налогового законодательства в данной части. Особое внимание уделяется правовому обеспечению налогового контроля в данной сфере, освобождениям прибыли контролируемых иностранных компаний от налогообложения в России и состоянию текущей правоприменительной практики в данной сфере. Для исследования указанной проблематики использовались как общенаучные методы познания (анализ, синтез, дедукция), так и частные

специально-юридические методы познания (формально-юридический метод, метод правовой статистики). Использование совокупности указанных методов позволило автору прийти, в частности, к следующим общим выводам: налоговый контроль за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний является разновидностью государственного финансового контроля, который в свою очередь является одной из форм осуществления государственного управления; осуществление указанного контроля имеет свои правовые особенности: так, камеральная налоговая проверка может быть начата и проведена без представления налоговой декларации; полномочия налогового органа в части запроса информации (документов) от контролирующих лиц были существенно расширены; целесообразно структурировать основания освобождения от налогообложения и предусмотреть конкретный список подтверждающих такие основания документов (информации). Новизна исследования заключается в расширении теоретических представлений в исследуемой сфере общественных отношений и раскрывается в представленных автором выводах.

**Ключевые слова:**

налогообложение, налоговый контроль, государственный финансовый контроль, государственный контроль, налоговый орган, налоговая проверка, контролируемая иностранная компания, контролирующее лицо, прибыль, иностранная компания

Налогообложение прибыли контролируемых иностранных компаний (далее — КИК) было введено в российское законодательство о налогах и сборах (Налоговый кодекс Российской Федерации [\[1, 2\]](#), далее — Кодекс) в 2015 году. Тем не менее, многие аспекты правового обеспечения налогового контроля в данной сфере не получили своего рассмотрения в отечественной науке налогового права, в связи с чем видится актуальным рассмотрение с теоретической точки зрения правовых особенностей осуществления указанного контроля, определение места такого контроля в системе государственного контроля, а также исследование иных связанных с этим правовых аспектов. Рассмотрим указанные аспекты более подробно далее и начнем с определения места налогового контроля за налогообложением прибыли КИК в системе государственного контроля.

Государственный контроль выступает в качестве одной из форм осуществления государственного управления. Отдельные исследователи также отмечают наличие в природе государственного финансового контроля свойств государственного управления [\[3 с. 38-44, 4 с. 407-434\]](#). Так, Юков М. К. указывает, что финансовый контроль можно охарактеризовать как «разновидность государственно-властных полномочий, осуществляемых органом государства в публично-правовом порядке» [\[5, с. 173\]](#). В доктрине понятия контроль и надзор, как правило, упоминаются в синонимичном значении, хотя отдельные авторы указывают на разность данных понятий, отмечая, что если между субъектами отсутствует административно-властное подчинение, то такую деятельность скорее следует характеризовать с правовой точки зрения в качестве надзора. В действующем законодательстве термины также, как правило, не разграничиваются [\[6, с. 15\]](#). Так, в базовом законе (Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» [\[7\]](#)) под государственным контролем (надзором) понимается «деятельность контрольных (надзорных) органов, направленная на предупреждение, выявление и пресечение нарушений обязательных требований ...» (ст. 1). При этом под действие

указанного закона формально не подпадает осуществление налогового контроля и государственного финансового контроля и муниципального финансового контроля, контроля за использованием средств государственными корпорациями (ст. 2).

Можно отметить, что государственный финансовый контроль выступает одним из видов государственного контроля и направлен на соблюдение законодательства при осуществлении финансовой деятельности органов публичной власти. Иными словами, такой контроль направлен на проверку соблюдения финансового законодательства и на то, как используются соответствующие финансовые фонды органов публичной власти. В доктрине финансового права указанный контроль определяется как контроль со стороны уполномоченных органов за законностью действий при аккумулировании, распределении, перераспределении и использовании финансовых фондов органов публичной власти в целях проведения эффективной финансовой политики [\[8, с. 112\]](#). Принято, что государственный финансовый контроль, являясь видом государственного контроля и институтом финансового права (общей его части) [\[9, с. 127-131\]](#), направлен на достижение стоящих перед государством публичных задач и в этом свойстве может рассматриваться в качестве средства реализации внутренней политики государства.

По видам в зависимости от времени проведения финансовый контроль в доктрине финансового права принято делить на предварительный, текущий и последующий [\[10, с. 63\]](#). Отдельные авторы указывают на отсутствие необходимости выделения текущего контроля в качестве самостоятельного вида финансового контроля [\[11, с. 141\]](#), однако в доктрине финансового права такой подход не получил широкого распространения.

Также отдельные авторы выделяют инициативный (необязательный) и обязательный финансовый контроль [\[11, с. 156\]](#). Принято также классифицировать финансовый контроль в зависимости от субъектов и сферы его осуществления (контроль со стороны представительных органов публичной власти; контроль со стороны Президента Российской Федерации; контроль органов публичной власти общей компетенции; контроль финансово-кредитных органов; контроль ведомственный и внутрихозяйственный; общественный контроль; и аудиторский контроль) [\[12, с. 412\]](#). В зависимости от сферы можно выделить, например, следующие виды: налоговый контроль; бюджетный контроль; банковский контроль; контроль за страховой деятельностью; валютный контроль.

Налоговый контроль, как было отмечено до этого, является одним из видов государственного финансового контроля и требует постоянного осмысления происходящих правовых преобразований в данной сфере и используемых организационно-правовых механизмов для осуществляемых государством налоговых изъятий, которые обуславливаются текущим уровнем развития налоговых отношений и постоянным совершенствованием правового регулирования в сфере налогообложения [\[13, с. 15\]](#). Кодекс определяет налоговый контроль в качестве деятельности уполномоченных органов (налоговых органов) по контролю за соблюдением налогоплательщиками и другими субъектами налогового права, подпадающими под сферу действия налогового контроля, законодательства о налогах и сборах, осуществляемую в определенном порядке, который закреплен в Кодексе (абз. 1 п. 1 ст. 82 Кодекса). Отдельные авторы в целом исходят из похожего к легальному определению понятия налогового контроля [\[14, с. 17; 15, с. 47; 16, с. 108\]](#).

Налоговые органы, осуществляя налоговый контроль, опираются в своей деятельности

на различные документы (информацию), в том числе предоставляемую самим налогоплательщиком. Налоговая отчетность выступает в данном случае одним из основных источников информации на начальном этапе осуществления налогового контроля. По мнению Евтеева М. Ю., «налоговая декларация является своеобразной формой отчетности налогоплательщиков, на основании которой налоговые органы осуществляют контроль за правильностью исчисления налогов» [\[17, с. 1\]](#). Согласимся с указанной трактовкой форм налоговой отчетности применительно к рассматриваемой нами теме, поскольку, действительно, отправной точкой для осуществления налогового контроля в большинстве случаев выступают именно документы (налоговая отчетность), которые с определенной установленной в законодательстве о налогах и сборах периодичностью представляются налогоплательщиками в налоговые органы. Реут А. В. рассматривает основания проведения налоговых проверок в качестве элемента процедуры налогового контроля и указывает, что для камерального контроля основанием будет выступать сам факт подачи налоговой декларации, в то время как для выездного контроля такое основание должно быть специально регламентировано [\[18, с. 10-14\]](#). В данном случае автор делает акцент на основаниях, которые являются иницилирующими для целей осуществления налоговыми органами налогового контроля.

Стоит отметить, что проведение камерального контроля (КНП) в рассматриваемой нами сфере (налогообложение прибыли КИК) имеет свои правовые особенности [\[19, с. 52-62\]](#). Так, Кодексом предусмотрено, что в случае, если налоговая декларация не представлена контролирующим лицом иностранной организации в установленный срок, налоговый орган вправе провести КНП на основе имеющихся у них документов (информации) о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в течение трех месяцев со дня истечения срока представления такой налоговой декларации (абз. 2 п. 2 ст. 88 Кодекса). Иными словами, камеральная налоговая проверка может проводиться без представления налоговой декларации, что отличается от общего порядка проведения КНП.

По нашему мнению, это можно обосновать следующим. Во-первых, налоговый орган мог инициировать международный налоговый запрос и получить финансовую отчетность КИК от иностранного налогового органа (финансовая отчетность — основной способ определения прибыли (убытка) для российских налоговых целей в части КИК). Во-вторых, такую отчетность налоговый орган мог получить от других контролирующих лиц (например, когда два российских лица совместно владеют иностранной компанией и одно отчиталось о такой компании с представлением в налоговый орган финансовой отчетности, а другое лицо такую отчетность не представило).

По мнению Ильина А. Ю., формы и методы налогового контроля, составляющие механизм налогового контроля, определяют в целом эффективность налогового контроля, если соответствующие формы и методы были правильно выбраны налоговыми органами [\[20, с. 28-34\]](#). Это особенно важно в исследуемой нами сфере. Отдельные авторы также отмечают, что требования к качеству законодательной (нормативной) базы в сфере налогообложения прибыли КИК возрастают [\[21, с. 59-63\]](#). Считаем данный тезис разумным и также указываем на необходимость совершенствования правового обеспечения в данной сфере, что позволит повысить эффективность работы налоговых органов в рамках налогового контроля.

Говоря о правовом обеспечении налогового контроля в данной сфере, видится необходимым отметить следующее. В правовое обеспечение налогового контроля за

налогообложением прибыли КИК должны включаться не только процедурно-процессуальные нормы (норм о порядке осуществления налогового контроля), но и материально-правовые нормы, регулирующие непосредственно сам порядок налогообложения прибыли КИК, поскольку без последних норм невозможно обеспечить с правовой точки зрения эффективное осуществление налогового контроля в данной сфере. Так как при осуществлении такого контроля налоговые органы в первую очередь руководствуются нормами в части порядка налогообложения прибыли КИК, а нормы в части порядка осуществления налогового контроля являются в данном случае базовым элементом любого налогового контроля безотносительно специфики рассматриваемых общественных отношений. Можно констатировать, что правила (нормы) о налогообложении прибыли КИК в данном случае выступают в качестве основы правового обеспечения налогового контроля в данной сфере и контроль за соблюдением которых является основной целью налогового контроля в данной сфере. Что также подтверждается легальным определением налогового контроля, из которого видно, что контроль в первую очередь осуществляется «за соблюдением законодательства о налогах и сборах» (п. 1 ст. 82 Кодекса).

Так, прибыль КИК освобождается от налогообложения на уровне налогоплательщика — контролирующего лица в России, если в отношении такой компании выполняется хотя бы одно из условий (оснований), установленных п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса, которые не однородны по своей структуре и не всегда могут рассматриваться в качестве налоговых льгот. Основания для освобождения прибыли можно классифицировать на качественные (нерасчетные) и количественные (расчетные): количественные показатели подразумевают, что для их выполнения необходимо осуществить расчет соответствующих показателей, чтобы выполнить (подтвердить) условия освобождения, в то время как качественные показатели такого расчета не подразумевают (освобождаются в силу существования определенных обстоятельств). Учитывая, что применение указанных освобождений широко распространено на практике, налоговые органы, осуществляя налоговый контроль за налогообложением прибыли КИК, должны с особой внимательностью подходить к этому вопросу и оценивать возможность применения налогоплательщиками – контролирующими лицами данных освобождений с учетом как имеющихся фактических обстоятельств, так и правовых оснований для применения таких освобождений.

Для применения таких освобождений контролирующие лица должны представить в налоговый орган пакет подтверждающих документов, при этом конкретный перечень документов Кодексом не установлен. 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.

Полагаем целесообразным остановиться также на специальном порядке истребования у контролирующих лиц документов в отношении прибыли КИК и применяемых освобождений, который можно рассматривать в качестве одного из методов налогового контроля в данной сфере. Принятым относительно недавно законом расширяется перечень полномочий налоговых органов в части налогового контроля за определением

налогоплательщиками прибыли КИК и применяемыми контролирующими лицами освобождениями от налогообложения прибыли КИК в России <sup>[22]</sup>. Кодекс дополняется статьей 25.14-1 «Истребование у налогоплательщиков — контролирующих лиц документов в отношении контролируемых ими иностранных компаний». Так, в случае, если налогоплательщиком — контролирующим лицом (как физическим лицом, так и организацией) не представлены документы, необходимые для подтверждения соблюдения условий для освобождения прибыли КИК от налогообложения или документы, подтверждающие размер прибыли (убытка) КИК, должностное лицо налогового органа вправе истребовать указанные документы (п. 1 ст. 25.14-1 Кодекса). Соответственно, выделяется два типа документов, которые могут быть запрошены у контролирующих лиц: документы, связанные с расчетом налоговой базы (прибылью или убытком КИК); и документы, связанные с применяемыми освобождениями от налогообложения в России.

Представляется, что в отсутствие утвержденного перечня подтверждающих соответствующие освобождения документов, возможны злоупотребления со стороны налоговых органов, поскольку ими могут запрашиваться какие-либо дополнительные документы, которые не были представлены налогоплательщиком. *De facto* это будет сводиться к применению налоговыми органами профессионального суждения о списке необходимых подтверждающих документов. При этом соответствующие документы могут отсутствовать у налогоплательщика или на их запрос потребуется значительное время, что в конечном итоге приведет к возможности налогового органа привлечь налогоплательщика к ответственности по новой статье (состав статьи формальной — достаточно непредставления запрашиваемых документов по запросу налогового органа). При этом, по мнению налогоплательщика, представленных ранее документов может быть достаточно для подтверждения выполнения условий применяемых освобождений.

Стоит отметить, что данная статья не была инкорпорирована законодателем в общую главу, регулирующую осуществление налоговыми органами налогового контроля (Главу 14 «Налоговый контроль»). В связи с чем данная статья *de facto* имеет самостоятельное значение — осуществление запросов в рамках новой статьи может осуществляться налоговыми органами вне рамок осуществления налоговых проверок и даже проведения в отношении отдельных налогоплательщиков налогового мониторинга. Запрос также не ограничивается глубиной камеральных и выездных налоговых проверок — он может направляться вне зависимости от проведения или не проведения таких проверок в отношении налогоплательщика. Представляется, что указанное обстоятельство говорит о повышении значения сферы налогового контроля в отношении налогообложения прибыли КИК, а также о желании законодателя предоставить налоговым органам дополнительные (расширенные) правовые механизмы (методы налогового контроля), с помощью которых можно было бы осуществлять мероприятия налогового контроля в отношении налогоплательщиков — контролирующих лиц.

Для обеспечения действия данной нормы о праве налоговых органов затребовать информацию о КИК вне рамок налоговых проверок, был введен новый вид ответственности за непредставление налоговому органу документов по запросу в рамках статьи 25.14-1 или представление таких документов с заведомо недостоверными сведениями. Данный состав является формальным. За данное нарушение предусмотрена налоговая санкция в виде денежного взыскания (штрафа) в размере 1 миллиона рублей (п. 1.1-1 ст. 126 Кодекса). Стоит отметить, что размер штрафа, если его сравнивать с ответственностью за непредставление документов по КИК вместе с декларацией или уведомлением о КИК, повышен вдвое, что говорит о большей общественной опасности

указанного налогового правонарушения точки зрения законодателя. Однако такая дифференциация ответственности скорее представляется необоснованной, поскольку *de facto* объективная сторона указанных налоговых правонарушений является сходной — непредставление документов для целей осуществления налогового контроля. Так, например, общее нарушение в виде непредставления налоговому органу документов и иных сведений в срок по п. 1 ст. 126 Кодекса предусматривает за собой санкцию в виде штрафа в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ. Непредставление налоговым агентом расчета суммы НДС влечет взыскание штрафа в размере 1 тыс. руб. (п. 1.2 ст. 126 Кодекса). 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 точки зрения текущей правоприменительной практики в данной сфере можно отметить, что она только начинается развиваться. Одним из первых судебных дел (2017 год), рассмотренных в России и связанных с правилами налогообложения прибыли КИК (имеющим базовую методологическую основу), является дело АО «Экспоцентр» [\[23\]](#), которое было связано с непредставлением уведомления о КИК по причине наличия у иностранной компании негативного финансового результата (убытка) за соответствующий финансовый год (после чего в Кодекс были внесены изменения). В целом правоприменительная практика в части правил о налогообложении прибыли КИК может, как представляется, развиваться по двум основным направлениям: 1) споры, связанные с формальными требованиями и процессуальными обязанностями налогоплательщика (необходимость подачи соответствующей налоговой отчетности); 2) споры, связанные с непосредственно определением налоговой обязанности налогоплательщика — суммы налоговой базы и суммы налога к уплате (порядок расчета прибыли и убытка для целей правил, определение корректировок, применимость применяемых и заявляемых освобождений и прочее). С учетом имеющейся в настоящее время правоприменительной практики (не более 50 дел суммарно по арбитражным судам и судам общей юрисдикции) можно сделать вывод, что в настоящее время известна только практика по первому направлению (обязанности в части подачи налоговой отчетности); дел, связанных с расчетом прибыли КИК, нет. Имеющиеся дела в основном связаны со штрафами за нарушение установленного порядка и сроков представления уведомлений о КИК либо уведомлений об участии в иностранных организациях [\[24, 25, 26, 27\]](#). Видится, что с развитием и улучшением качества налогового контроля в данной сфере в судебной практике могут появиться какие-либо подвижки (развитие).

Таким образом, подводя итог всему изложенному выше, можно сделать, в частности, следующие общие выводы. Налоговый контроль за налогообложением прибыли КИК является разновидностью государственного финансового контроля, который в свою очередь является одной из форм осуществления государственного управления. Осуществление налогового контроля в данной сфере имеет свои правовые особенности: так, КНП может быть начата и проведена без представления налоговой декларации; полномочия налогового органа в части запроса информации (документов) от

контролирующих лиц были существенно расширены (направление запросов может осуществляться налоговым органом вне рамок осуществления налоговых проверок и проведения в отношении налогоплательщика налогового мониторинга). Целесообразно предусмотреть конкретный список документов, которые подтверждали бы выполнение налогоплательщиками условий для конкретного освобождения. Размер штрафа за налоговое правонарушение, предусмотренное п. 1.1-1 ст. 126 Кодекса, должен быть снижен и приведен в соответствие с размерами налоговых санкций за аналогичные с точки зрения объективной стороны налогового правонарушения виды налоговых правонарушений. Судебная практика в данной сфере только начинает развиваться, отсутствует второе направление судебной практики — споры, связанные с непосредственно определением налоговой обязанности налогоплательщика.

## Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.03.2023).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.03.2023).
3. Громова З. Е. Счетная палата Российской Федерации в системе органов государственного контроля: административно-правовые аспекты // Административное право и процесс. 2022. № 12.
4. Пешкова Х. В. Бюджетное устройство государства (российская правовая концепция): дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2014.
5. Юкова М. К. Предприятие. Закон. Управление / под ред. М. К. Юкова. М.: Юрид. лит., 1989.
6. Садовская Т. Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2007.
7. Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2020. № 31. Часть I. Ст. 5007.
8. Грачева Е. Ю. Государственный финансовый контроль: состояние, проблемы и перспективы: материалы науч.-практ. конф. М. : Изд. дом «Финансовый контроль», 2002.
9. Соколова Э. Д. Роль финансового контроля в управлении развитым социалистическим обществом // Сборник Международного симпозиума финансовых специалистов социалистических стран. Галле, май 1983 г., Мартин Лютер Университет, 1984.
10. Горбунова О. Н. Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. М.: Юрист, 1996.
11. Крохина Ю. А. Финансовое право России : учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Норма, 2008.
12. Химичева Н. И. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Норма, 2012.
13. Лапина М. А. Административная юрисдикция налоговых органов : учебник / под ред. М. А. Лапиной. М., 2012.
14. Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности: Автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М., 2010.
15. Малис Н. И., Грундел Л. П. Новые направления налогового контроля и доходная



- база бюджетов всех уровней // Финансы. 2014. № 10.
16. Брызгалин А. В., Ильиных Д. А. Налоговый контроль // Налоги и финансовое право. 2011. № 5.
17. Евтеева М. Ю. Практика рассмотрения дел, связанных с применением санкций по части первой Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник ВАС РФ, № 4, 2001.
18. Реут А. В. К вопросу о законодательном уровне установления процедур государственного финансового контроля // Финансовое право. 2014. № 4.
19. Новиков С. Г. Налогообложение прибыли контролируемых иностранных компаний // Налоговая проверка. 2015. № 2.
20. Ильин А. Ю. Юридическое содержание видов, форм и методов налогового контроля // Финансовое право. 2014. № 1.
21. Гончаров К. Д. Регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: предпосылки для реформирования // Экономика и бизнес: теория и практика. 2021. № 11-2.
22. Федеральный закон от 09.11.2020 № 368-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2020. № 46. Ст. 7212.
23. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 12 декабря 2018 года № 305-КГ18-20434 по делу А40-178867/2017 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.03.2023).
24. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.09.2022 № Ф05-21489/2022 по делу № А40-263897/2021 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.03.2023).
25. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.09.2020 № Ф05-13074/2020 по делу № А40-301221/2019 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.03.2023).
26. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22.05.2020 № Ф05-20151/2018 по делу № А40-1524/2018 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.03.2023).
27. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.03.2020 № Ф05-24583/2019 по делу № А40-49647/2019 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.03.2023)

## Результаты процедуры рецензирования статьи

*В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.*

*Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).*

### РЕЦЕНЗИЯ

на статью на тему «Налоговый контроль за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний: правовые особенности и место в системе государственного контроля».

Предмет исследования.

Предложенная на рецензирование статья посвящена актуальным вопросам правового регулирования отношений по поводу налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний. Автор выявляет некоторые

теоретические и практические проблемы, возникающие в данной сфере. В качестве предмета исследования выступили нормы законодательства, мнения ученых, материалы судебной практики.

Методология исследования.

Цель исследования прямо в статье не заявлена. При этом она может быть ясно понята из названия и содержания работы. Цель может быть обозначена в качестве рассмотрения и разрешения отдельных проблемных аспектов вопроса о правовом регулировании отношений по поводу налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний. Исходя из поставленных цели и задач, автором выбрана методологическая основа исследования.

В частности, автором используется совокупность общенаучных методов познания: анализ, синтез, аналогия, дедукция, индукция, другие. В частности, методы анализа и синтеза позволили обобщить и разделить выводы различных научных подходов к предложенной тематике, а также сделать конкретные выводы из материалов судебной практики.

Наибольшую роль сыграли специально-юридические методы. В частности, автором активно применялся формально-юридический метод, который позволил провести анализ и осуществить толкование норм действующего законодательства (прежде всего, норм Налогового кодекса РФ). Например, следующий вывод автора: «Кодекс определяет налоговый контроль в качестве деятельности уполномоченных органов (налоговых органов) по контролю за соблюдением налогоплательщиками и другими субъектами налогового права, подпадающими под сферу действия налогового контроля, законодательства о налогах и сборах, осуществляемую в определенном порядке, который закреплен в Кодексе (абз. 1 п. 1 ст. 82 Кодекса)».

Следует положительно оценить возможности эмпирического метода исследования, связанного с изучением материалов судебной практики. Так, отметим следующие рассуждения автора статьи: «С точки зрения текущей правоприменительной практики в данной сфере можно отметить, что она только начинается развиваться. Одним из первых судебных дел (2017 год), рассмотренных в России и связанных с правилами налогообложения прибыли КИК (имеющим базовую методологическую основу), является дело АО «Экспоцентр» [23], которое было связано с непредставлением уведомления о КИК по причине наличия у иностранной компании негативного финансового результата (убытка) за соответствующий финансовый год (после чего в Кодекс были внесены изменения). В целом правоприменительная практика в части правил о налогообложении прибыли КИК может, как представляется, развиваться по двум основным направлениям: 1) споры, связанные с формальными требованиями и процессуальными обязанностями налогоплательщика (необходимость подачи соответствующей налоговой отчетности); 2) споры, связанные с непосредственно определением налоговой обязанности налогоплательщика — суммы налоговой базы и суммы налога к уплате (порядок расчета прибыли и убытка для целей правил, определение корректировок, применимость применяемых и заявляемых освобождение и прочее). С учетом имеющейся в настоящее время правоприменительной практики (не более 50 дел суммарно по арбитражным судам и судам общей юрисдикции) можно сделать вывод, что в настоящее время известна только практика по первому направлению (обязанности в части подачи налоговой отчетности); дел, связанных с расчетом прибыли КИК, нет. Имеющиеся дела в основном связаны со штрафами за нарушение установленного порядка и сроков представления уведомлений о КИК либо уведомлений об участии в иностранных организациях [24, 25, 26, 27]. Видится, что с развитием и улучшением качества налогового контроля в данной сфере в судебной практике могут появиться какие-либо подвижки (развитие)».

Таким образом, выбранная автором методология в полной мере адекватна цели исследования, позволяет изучить все аспекты темы в ее совокупности.

#### Актуальность.

Актуальность заявленной проблематики не вызывает сомнений. Имеется как теоретический, так и практический аспекты значимости предложенной темы. С точки зрения теории тема правового регулирования отношений по поводу налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний сложна и неоднозначна. Как правильно отмечает автор статьи, «многие аспекты правового обеспечения налогового контроля в данной сфере не получили своего рассмотрения в отечественной науке налогового права, в связи с чем видится актуальным рассмотрение с теоретической точки зрения правовых особенностей осуществления указанного контроля, определение места такого контроля в системе государственного контроля, а также исследование иных связанных с этим правовых аспектов».

Тем самым, научные изыскания в предложенной области стоит только поприветствовать.

#### Научная новизна.

Научная новизна предложенной статьи не вызывает сомнений. Во-первых, она выражается в конкретных выводах автора. Среди них, например, такой вывод:

«Налоговый контроль за налогообложением прибыли КИК является разновидностью государственного финансового контроля, который в свою очередь является одной из форм осуществления государственного управления. Осуществление налогового контроля в данной сфере имеет свои правовые особенности: так, КНП может быть начата и проведена без представления налоговой декларации; полномочия налогового органа в части запроса информации (документов) от контролирующих лиц были существенно расширены (направление запросов может осуществляться налоговым органом вне рамок осуществления налоговых проверок и проведения в отношении налогоплательщика налогового мониторинга). Целесообразно предусмотреть конкретный список документов, которые подтверждали бы выполнение налогоплательщиками условий для конкретного освобождения».

Указанный и иные теоретические выводы могут быть использованы в дальнейших научных исследованиях.

Во-вторых, автором предложены идеи по совершенствованию действующего законодательства. Приведенные выводы могут быть актуальны и полезны для правотворческой деятельности.

Таким образом, материалы статьи могут иметь определенных интерес для научного сообщества с точки зрения развития вклада в развитие науки.

#### Стиль, структура, содержание.

Тематика статьи соответствует специализации журнала «Налоги и налогообложение», так как она посвящена правовым проблемам, связанным с регулирование отношений по поводу налогового контроля.

Содержание статьи в полной мере соответствует названию, так как автор рассмотрел заявленные проблемы, достиг цели исследования.

Качество представления исследования и его результатов следует признать в полной мере положительным. Из текста статьи прямо следуют предмет, задачи, методология и основные результаты исследования.

Оформление работы в целом соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода работам. Существенных нарушений данных требований не обнаружено.

#### Библиография.

Следует высоко оценить качество использованной литературы. Автором активно использована литература, представленная авторами из России (Громова З.Е., Пешкова Х.В., Юкова М.К., Малис Н.И., Грундел Л.П., Брызгалин А.В., Ильиных Д.А. и другие) Многие из цитируемых ученых являются признанными учеными в области налогового права. Хотело бы отметить использование автором большого количества материалов судебной практики, что позволило придать исследованию правоприменительную направленность.

Таким образом, труды приведенных авторов соответствуют теме исследования, обладают признаком достаточности, способствуют раскрытию различных аспектов темы.

#### Апелляция к оппонентам.

Автор провел серьезный анализ текущего состояния исследуемой проблемы. Все цитаты ученых сопровождаются авторскими комментариями. То есть автор показывает разные точки зрения на проблему и пытается аргументировать более правильную по его мнению.

#### Выводы, интерес читательской аудитории.

Выводы в полной мере являются логичными, так как они получены с использованием общепризнанной методологии. Статья может быть интересна читательской аудитории в плане наличия в ней систематизированных позиций автора применительно к заявленным вопросам.

На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи

«Рекомендую опубликовать»