

ОЦЕНКА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ДЕОФШОРИЗАЦИИ РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ

А.М. Гринкевич

канд. экон. наук,

доцент кафедры экономики

ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский Томский государственный университет» (Томск)

А.А. Понамарев

Начальник правового отдела организационно-правового комитета департамента управления
муниципальной собственностью администрации города Томска

В статье описаны инструменты, применяемые в российской экономике в целях противодействия размытию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения. Результативность налоговой политики деофшоризации оценивается на основе анализа: 1) структуры и динамики прямых иностранных инвестиций из Российской Федерации и в Российскую Федерацию в целом, и из Российской Федерации в низконалоговые юрисдикции и в обратном направлении; 2) динамики налоговых поступлений от внедрения правил налогообложения контролируемых иностранных компаний. Даются практические рекомендации, направленные на повышение результативности политики деофшоризации российской экономики.

Ключевые слова: офшоризация, деофшоризация, BEPS, результативность деофшоризации.

Термин «оффшор» происходит от английского *off-shore*, что в дословном переводе означает «вне берега» [1, с. 30]. С конца 1990-х гг. этот термин используется в документах международных организаций, в том числе Международного ва-

лютного фонда (IMF или МВФ по русс.)¹, международной Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (FATF или ФАТФ по русс.)², Организации экономического сотрудничества и развития (OECD или ОЭСР по русс.)³, Совет по

¹ Кратко о МВФ. МВФ был создан по решению Бреттон-Вудской конференции в 1944 г. в целях повышения стабильности мировой валютно-финансовой системы. СССР принял участие в работе по созданию МВФ, однако по ряду причин политического характера отказался войти в число его учредителей. Управляющим от РФ в МВФ является Министр финансов РФ А.Г. Силуанов, Зам. Управляющего от РФ в МВФ – А.В. Можин. Цель деятельности МВФ – поддержание стабильности мировой финансовой системы. В настоящее время МВФ насчитывает 189 стран-членов, включая РФ (стала членом МВФ в 1992 г.). За период членства Россия привлекла средства МВФ для поддержания устойчивости своей финансовой системы на общую сумму около 15,6 млрд СДР. В январе 2005 г. Россия досрочно погасила свою задолженность перед МВФ, в результате чего приобрела статус кредитора МВФ. URL: https://cbr.ru/today/ms/mwf_n/ (дата обращения: 12.09.2021).

² Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (Financial Action Task Force, FATF) является межправительственным органом, учрежденным в июле 1989 г. в Париже по инициативе глав правительств «Группы семи» (G7) в целях реагирования на вызовы и угрозы отмывания денег. В октябре 2001 г. ФАТФ расширила свой мандат, включив в него проблемы противодействия финансированию терроризма, а с февраля 2012 г. – проблематику предотвращения финансирования распространения оружия массового уничтожения. Членами ФАТФ являются 37 стран (РФ – член ФАТФ с 2003 г.) и 2 международных объединения. ФАТФ разработаны Международные стандарты по противодействию отмыванию денег, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения (ПОД/ФТ/ФРОМУ), которые должны быть имплементированы в национальные законодательства. URL: https://cbr.ru/counteraction_m_terr/international/fatf/ (дата обращения: 12.09.2021).

³ Кратко об ОЭСР. Организация создана в 1948 г., в нее входят 35 государств, в том числе большинство государств – членов ЕС. Основной целью ОЭСР является выработка рекомендаций по повышению качества экономической политики и качества жизни людей во всем мире. В связи с событиями на Украине 12 марта 2014 г. Совет ОЭСР единогласно принял решение о приостановке переговорного процесса по вступлению России в ОЭСР на временной основе, официально сохранив за РФ статус «присоединяющегося» государства, и, не вводя ограничений на любые иные форматы сотрудничества с ОЭСР. Взаимодействие РФ с ОЭСР осуществляется в формате экспертного диалога на основе утверждаемых Правительством РФ планов. URL: <https://cbr.ru/today/ms/so/oecd/> (дата обращения: 12.09.2021).

финансовой стабильности (FSB или СФС по русс.).⁴

Среди критериев отнесения стран к офшорным юрисдикциям:

- возможность существенного снижения налоговых и других платежей;
- комфортная правовая среда для организации и ведения бизнеса, включая упрощенные условия административного и финансового надзора;
- возможность анонимного проведения финансовых операций и сокрытия конечных бенефициаров [2, с. 103].

Офшоризация экономики представляет собой негативный процесс, посредством которого субъекты предпринимательской деятельности уклоняются от уплаты налогов, легализуют и скрывают преступные доходы. Участившиеся случаи использования иностранных компаний для размывания налогооблагаемой базы повышают актуальность вопросов разработки действенных механизмов противодействию уклонения от налогообложения в международном сообществе и оценки их результативности. По оценкам ОЭСР, минимальные потери от размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли составляют 4–10 % общемировых сборов налога на прибыль, то есть от 100 до 240 млрд долл. США ежегодно⁵.

В целях эффективного противодействия уклонению от налогообложения международным сообществом (ОЭСР и G20) разработан план BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting), который состоит из 15 мероприятий. Каждое мероприятие представляет собой описание отдельной налоговой проблемы и предлагаемые пути ее решения, которые должны интегрироваться во внутреннее законодательство присоединившихся стран и международные договоры между ними.

Российские власти озабочены проблемами бегства капитала и «недопоступления» налогов в бюджет, что обусловило стремление правительства противодействовать размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения.

В России в последние годы был введен ряд законодательных новаций в рамках политики деофшоризации. Деофшоризация – система законодательных инициатив в Российской Федерации, направленных против сокрытия доходов российских организаций, формально принадлежащих находящимся в офшорах компаниям. Данные законодательные новации соответствуют мировому тренду борьбы с уклонением от налогообложения со стороны транснациональных компаний. Так, с 1 июля 2015 г. Российская Федерация присоединилась к Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25 января 1988 г.⁶. Благодаря этому, ФНС России получила возможность обмениваться информацией с компетентными органами иностранных государств, с которыми ранее отсутствовала правовая основа для административного взаимодействия.

Проблемы деофшоризации довольно широко изучаются как практиками, так и учеными-теоретиками. Однако комплексная оценка результативности налоговой политики деофшоризации российской экономики, подразумевающая рассмотрение инструментов, вошедших в законодательные новации и осуществление промежуточной оценки результативности их применения, не проводилась, что повышает актуальность данного исследования.

В российской экономике применяются следующие инструменты по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения: правило «тонкой (недостаточной) капитализации», регулирование трансферного ценообразования, составление «черных» списков, введение правил налогообложения контролируемых иностранных компаний, возможность признания иностранных организаций налоговыми резидентами Российской Федерации, концепция «бенефициарного собственника», стимулирование репатриации капиталов в Россию, ратификация Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия BEPS. Рассмотрим их последовательно.

⁴ Кратко о Совете по финансовой стабильности (*Financial Stability Board*). В феврале 1999 г. по инициативе министров финансов и управляющих центральными (национальными) банками стран «Группы 7» был создан Форум финансовой стабильности (ФФС). На саммите «Группы 20» в Лондоне 2 апреля 2009 г. было принято решение о преобразовании ФФС в Совет по финансовой стабильности (СФС) с одновременным расширением его состава и полномочий. В 2013 г. СФС был преобразован в юридическое лицо – ассоциацию по швейцарскому праву (с тем же наименованием). В состав СФС входит 25 юрисдикций (в том числе страны – члены «Группы 20» (в том числе Россия), международные финансовые институты (Банк международных расчетов (BIS), Международный валютный фонд (IMF), Организация экономического сотрудничества и развития (OECD), Всемирный банк (World Bank)), а также международные институты, устанавливающие стандарты, и прочие институты (Базельский комитет по банковскому надзору (BCBS), Комитет по глобальной финансовой системе (CGFS), Комитет по платежам и рыночным инфраструктурным организациям (CPMI), Международная ассоциация органов страхового надзора (IAIS), Совет по международным стандартам финансовой отчетности (IASB), Международная организация комиссий по ценным бумагам (IOSCO)). URL: <https://cbr.ru/today/ms/smo/fsb/> (дата обращения: 12.09.2021).

⁵ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Explanatory Statement [Electronic resource] // OECD Publications. 2015. URL: <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> (дата обращения: 16.07.2020).

⁶ Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (заключена в г. Страсбурге 25.01.1988 г.) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2016. № 12, ст. 1586.

I. Правило «тонкой (недостаточной) капитализации». Термин «тонкая капитализация» характеризует такое финансовое состояние компании, когда объем заемных средств существенно превышает ее собственный капитал. В этом случае фактическое финансирование осуществляется третьими лицами, а не собственниками компании. Правило «тонкой капитализации» применяется в целях пресечения ухода иностранных организаций от налогообложения в России в тех случаях, когда под видом процентов им выплачиваются дивиденды и, как следствие, налог у источника выплаты не удерживается (в силу установленных международными соглашениями пониженных ставок или полного освобождения данных выплат от налогообложения).

Несмотря на то, что Налоговый кодекс РФ не содержит данного понятия, положения, касающиеся учета процентов по долговым обязательствам в целях налогообложения, содержатся в ст. 269 НК РФ. Нормы данной статьи устанавливают предельный размер процентов по долговым обязательствам, включаемым в расходы при исчислении налога на прибыль в отдельных случаях [3, с. 54].

Это правило применялось и до 2015 г., однако с принятием поправок статья 269 НК РФ была изложена практически полностью в новой редакции. Основными новеллами стали: понятие долговых обязательств; интервалы предельных значений процентных ставок по долговым обязательствам; расширение перечня операций, которые подпадают под действие «тонкой капитализации» за счет включения иностранных сестринских компаний в число лиц, задолженность перед которыми признается контролируемой; выведение из-под ограничений банковских кредитов, если банк не выдает кредит непосредственно за счет зависимых лиц. Наиболее значимым нововведением стала возможность суда по своему усмотрению признать контролируемой задолженностью по долговым обязательствам, не указанным в п. 2 ст. 269 НК РФ, если будет установлено, что конечной целью выплат по таким долговым обязательствам являются выплаты взаимозависимым организациям.

Правило «тонкой капитализации» применяется к российской компании в отношении ее непогашенной контролируемой задолженности по долговым обязательствам. Под долговыми обязательствами понимаются банковские кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования, независимо от способа их оформления. Задолженность признается контролируемой, если она возникла перед:

- иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей 25 % и более уставного капитала российской организации;
- российской организацией, являющейся аффилированной по отношению к указанной выше иностранной организации;
- иностранной или российской организациями, указанными выше, если такие организации высту-

пают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства налогоплательщика.

В отношении контролируемой задолженности, которая превышает собственный капитал российского заемщика более чем в 3 раза (для банков – в 12,5 раз), организация может признать в расходах для целей налогообложения прибыли ограниченную сумму процентов (например, по долговому обязательству, оформленному в рублях, интервал составляет от 75 до 125 % ключевой ставки Банка России). Эта сумма определяется на последнее число каждого отчетного (налогового) периода.

Если начисленные по контролируемой задолженности проценты превышают предельные проценты, полученная разница квалифицируется как дивиденды и облагается налогом на прибыль организаций по ставке 15 % (п. 3 ст. 284 НК РФ). Налог удерживает российская организация-заемщик, которая признается в этом случае налоговым агентом (п. 3 ст. 275 НК РФ).

II. Регулирование трансфертного ценообразования. Важным шагом в сторону деофшоризации российской экономики стало коренное изменение правил регулирования трансфертного ценообразования. Налоговый кодекс РФ был дополнен разделом V.1, который включает следующие пять ключевых положений.

1. Определение взаимозависимых лиц. Ранее категория «взаимозависимые лица» содержалась только в ст. 20 НК РФ и отличалась «односторонностью и отсутствием гибких правовых механизмов, позволяющих адекватно реализовывать экономически обоснованную налоговую политику в отношении различных видов взаимозависимых организаций» [4, с. 148]. Это выражалось в том, что действовавший правовой режим, признавая факт наличия взаимосвязи между организациями, не учитывал производственное и экономическое содержание такой взаимосвязи. При этом задолго до принятия плана BEPS и введения в Налоговый кодекс РФ раздела V.1 некоторые авторы указывали на неэффективность применения положений ст. 20 НК РФ в борьбе с уклонением от налогообложения с использованием трансфертных цен [5, с. 28; 6, с. 10].

В настоящий момент взаимозависимыми лицами признаются физические и юридические лица, особенности взаимоотношений между которыми могут оказывать влияние на условия совершаемых сделок, а также экономические результаты деятельности таких лиц. Особенности взаимоотношений могут выражаться в участии одного лица в капитале других лиц, условиях заключенными между ними соглашениях и др. При этом перечень взаимозависимых лиц является открытым. Кроме того, организации и физические лица, являющиеся сторонами сделок, могут самостоятельно признать себя для целей налогообложения взаимозависимыми лицами.

2. Установление закрытого перечня контролируемых сделок, цена которых может быть скорректирована налоговыми органами (например, сделки, по которым одна из сторон освобождена от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций).

3. Декларирование контролируемых сделок. Налоговым кодексом РФ предусмотрена обязанность налогоплательщиков уведомлять ФНС о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках. В случае необходимости ФНС может требовать дополнительную документацию по конкретной сделке, обязательным элементом которой будет являться обоснование рыночного характера цены сделки, которая сложилась бы между независимыми контрагентами.

4. Институт соглашений о ценообразовании. Такое соглашение может быть заключено между налогоплательщиком, отнесенным к категории крупнейших, и ФНС. Заключение такого соглашения позволяет его сторонам заранее согласовать позиции относительно порядка определения цен и применяемых методов ценообразования для целей налогообложения к конкретным контролируемым сделкам. При выполнении положений этого соглашения цена без каких-либо дополнительных проверок признается рыночной.

5. Методы, используемые при проведении налогового контроля в отношении контролируемых сделок: метод сопоставимых рыночных цен (является приоритетным), метод цены последующей реализации, затратный метод, метод сопоставимой рентабельности, метод распределения прибыли. При выборе метода необходимо учитывать фактические обстоятельства и условия контролируемой сделки, чтобы выбранный метод позволил наиболее обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цены, примененной в сделке, рыночным ценам.

III. Составление «черных» списков.

В России существует несколько списков оффшорных зон, утвержденных ведомственными актами. Так, приказом Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108н⁷ утвержден перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим, однако не обеспечивающих обмен налоговой информацией. В настоящий момент в перечень включено около 40 юрисдикций. Взаимодействие с компаниями из таких юрисдикций влечет следующие неблагоприятные последствия для российских налогоплательщиков:

– установлен более низкий порог для признания сделок контролируемыми – 60 млн руб. (вместо 1 млрд руб.) (подп. 3 п. 1 ст. 105.14, п. 7 ст. 105.14

НК РФ) и, как следствие, обязанность налогоплательщика декларировать такие сделки в установленных случаях;

– неприменение ставки 0 % по доходам, полученным в виде дивидендов (подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ); в этом случае доход российских организаций в виде дивидендов от иностранных организаций облагается по ставке 13 % (подп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ);

– неприменение льготы в виде исключения из налоговой базы доходов – имущества, полученного безвозмездно от офшорной компании (подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ);

– в большинстве случаев иностранная компания признается контролируемой иностранной компанией, а прямо или косвенно владеющее такой компанией российское лицо – контролирующим.

Другой список оффшорных юрисдикций содержится в приложении № 1 к Указанию Банка России от 7 августа 2003 г. № 1317-У⁸. Однако он имеет узкое применение и регламентирует межбанковские отношения. Данный список разделяет низкотарифные юрисдикции на 3 группы. Разделение на группы зависит от репутации страны на международном рынке, от степени конфиденциальности, которую оффшорные юрисдикции гарантируют бенефициару, от режима налогообложения. К странам первой группы относятся: Нормандские острова (острова Гернси, Джерси, Сарк), Ирландия (Дублин, Шенон), Республика Мальта, Швейцарская Конфедерация, Республика Сингапур, Республика Черногория, Княжество Лихтенштейн. Ко второй группе относятся: Антигуа и Барбуда, Содружество Багамы, Барбадос, Государство Бахрейн, Белиз, Ангилья, Бермуды, Британские Виргинские острова, Монтсеррат, Гибралтар, Острова Кайман и др. К третьей группе относятся: Княжество Андорра, Аруба, Республика Вануату, Республика Либерия, Республика Маршалловы Острова, Республика Науру.

Для банков из государств 2-й и 3-й групп предусмотрены повышенные требования для установления корреспондентских отношений. В частности, таким банкам необходимо иметь размер собственных средств (капитала) не менее суммы, эквивалентной 100 млн евро, аудиторские заключения о достоверности финансовой отчетности, а также документы, подтверждающие наличие у банка-нерезидента постоянного офиса в государстве, где он зарегистрирован. К банкам из стран 1-й группы каких-либо специальных требований не установлено, несмотря на то, что эти страны также, как и другие оффшоры, не обеспечивают обмен налоговой информацией.

⁷ Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (оффшорные зоны): Приказ Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108н (действ. в ред. от 2 ноября 2017 г.).

⁸ О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющими льготный налоговый режим и (или) не предусматривающими раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (оффшорных зонах): Указание Банка России от 7 августа 2003 г. № 1317-У (действ. в ред. от 18 февраля 2014 г.).

Также «черный» список ведет ФНС⁹ в целях определения того, должна ли контролируемая иностранная компания (КИК) уплачивать налог в России, либо достаточно того, что она уплатит налог в стране постоянного местонахождения (ст. 25.13-1 НК РФ). На сегодняшний день данный список содержит около 100 государств и 20 территорий.

IV. Введение правил налогообложения контролируемых иностранных компаний (КИК). Основная цель введения правил налогообложения КИК – обеспечение такого режима, при котором налогообложение доходов компании внутри страны и за ее пределами будет примерно одинаковым (принцип нейтральности экспорта капитала), и инвесторы, вкладывая денежные средства, будут стремиться к экономической эффективности, а не к минимизации налога. До 2015 г. правила налогообложения КИК отсутствовали в нормативно-правовом обеспечении системы налогообложения в том виде и содержании, в котором они предусмотрены действующим законодательством. С момента введения в Налоговый кодекс РФ правил налогообложения КИК в них неоднократно вносились изменения, последние из которых приняты 9 ноября 2020 г.

Охарактеризуем российскую модель правил налогообложения КИК.

А. Определение и организационно-правовая форма КИК. Согласно действующему законодательству, КИК может быть юридическим лицом, а также иной структурой без образования юридического лица. При этом такая структура не должна являться налоговыми резидентами Российской Федерации (ч. 1, 2 ст. 25.13 НК РФ);

Б. Понятие «контроля» и «контролирующего лица» КИК. Контролирующими лицами могут являться как физические, так и юридические лица, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации. Такие лица являются контролирующими, если:

1) КИК является юридическим лицом:

а) доля их единоличного участия в КИК составляет более 25 %, либо более 10 % в случае совместного участия с иными резидентами РФ. В последнем случае совместная доля участия должна превышать 50 % (формальный контроль);

б) доля их участия не попадает под формальный критерий, однако они имеют возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые КИК в отношении распределения полученной прибыли в силу прямого или косвенного участия в КИК, участия в договоре, предметом которого является управление этой организацией, или иных особенностей отношений между лицом и КИК (фактический контроль);

2) КИК является структурой без образования юридического лица

а) являются учредителями КИК, имеют фактическое право на доход, получаемый такой структурой, вправе распоряжаться имуществом либо вправе получить имущество такой структуры в случае прекращения ее деятельности (ч. 3, 6–9, 11, 12 ст. 25.13 НК РФ).

В. Порядок определения и вменения прибыли КИК контролирующему лицу. Доходы КИК для целей налогообложения разделяются на активные и пассивные (ст. 309.1 НК РФ). К последним относят дивиденды, процентный доход от долговых обязательств, доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности, доходы от реализации недвижимого имущества, доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества и другие аналогичные им доходы. Все иные доходы признаются активными.

При определении прибыли КИК не учитываются доходы в виде дивидендов, источником выплаты которых являются российские организации, если контролирующее лицо этой КИК имеет фактическое право на такие доходы. Согласно п. 1 ст. 25.15 НК РФ прибыль КИК может быть уменьшена на величину дивидендов, выплаченных этой КИК.

Нераспределенная прибыль КИК включается в налоговую базу контролирующего лица пропорционально его доле участия в КИК и подлежит налогообложению по ставке 20 % (подп. 1.6 ст. 284 НК РФ). Доля участия в КИК налогоплательщика – контролирующего лица определяется на дату решения о распределении прибыли, принятого в календарном году, следующем за налоговым периодом, на который приходится дата окончания финансового года в соответствии с личным законом этой КИК, либо по правилам гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» (по выбору налогоплательщика).

В статье 25.13-1 НК РФ установлен перечень случаев, когда прибыль КИК освобождается от налогообложения.

Высокий уровень налоговых рисков связан с наличием в действующем налоговом законодательстве норм, допускающих различное субъективное толкование. Например, понятие контроля, закрепленное в ч. 7, 8 ст. 25.13 НК РФ, определяется как возможность оказания определяющего влияния на решения, принимаемые КИК в отношении распределения полученной прибыли, однако пределы «определяющего влияния» не указаны; ст. 309.1 НК РФ содержит перечень доходов,ываемых при определении прибыли КИК, к которым, в частности, отнесены «аналогичные доходы»; не ясна методология определения того, является ли иностранная организация бенефициарным собственником [7, с. 180]. Неоднозначная трактовка терминов может привести к искаложению налоговой базы и, следовательно, занижению (занышению) исчисленной суммы налога.

⁹ Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией, и о признании утратившим силу приказа ФНС России от 4 декабря 2018 г. № ММВ-7-17/786@: Приказ Минфина России от 11 октября 2019 г. № ММВ-7-17/511@.

Также следует обратить внимание на отсутствие в действующем законодательстве эффективного механизма, определяющего применение правил о КИК в отношении доходов, переданных КИК с деловыми целями, от прибыли, переданной с целью уклонения от налогообложения. В этой связи необходимо законодательно закрепить критерии экономической обоснованности трансграничных операций ТНК в рамках механизма налогообложения КИК как инструмента противодействия BEPS.

V. Возможность признания иностранных организаций налоговыми резидентами Российской Федерации. Концепция «налогового резидентства» организаций – это новый, дополнительный инструмент, введенный в 2015 г., который призван распространить российскую налоговую юрисдикцию на как можно большее число субъектов.

Режим налогового резидентства РФ является альтернативным по отношению к режиму КИК. В соответствии с действующим законодательством такие иностранные организации приравниваются по правовому статусу к российским организациям, то есть на иностранные организации, признавшие себя налоговыми резидентами РФ, будут распространяться все обязанности налогоплательщиков, предусмотренные ст. 23 НК РФ (в том числе уплата налогов, постановка на учет в налоговых органах, учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения и др.).

Если иное не предусмотрено международным договором РФ по вопросам налогообложения, а также ст. 246.2 НК РФ, иностранная организация, имеющая постоянное местонахождение в иностранном государстве и осуществляющая деятельность в РФ через обособленное подразделение, вправе самостоятельно признать себя налоговым резидентом РФ.

Основным признаком налогового резидентства иностранной организации в России является ее место управления – Российская Федерация (подп. 3 ч. 1 ст. 246.2 НК РФ), причем, местом управления иностранной организацией признается РФ, если:

- ее исполнительный орган регулярно осуществляет свою деятельность в отношении этой организации из Российской Федерации; при этом отметим, что регулярность является оценочной категорией и должна определяться исходя из объема выполняемой деятельности по сравнению с осуществлением деятельности в иностранном государстве;

- главные (руководящие) должностные лица организации преимущественно осуществляют руководящее управление этой иностранной организацией в Российской Федерации.

Иключение составляют случаи, если деятельность иностранной организацией осуществляется с использованием ее собственного квалифицированного персонала.

К двум вышеуказанным критериям Налоговым кодексом РФ установлены дополнительные критерии для признания РФ местом управления иностранной организацией, перечень которых достаточно изменчив (ч. 5–7 ст. 246.2 НК РФ) и зависит от текущих целей и задач государства.

VI. Концепция «бенефициарного собственника» («фактического права на доход»). Данная концепция направлена на предотвращение злоупотребления положениями соглашений об избежании двойного налогообложения (СОИДН) путем включения в хозяйственные операции *фактивных участников* при выплате доходов в адрес зарубежных контрагентов. Основной проблемой, на решение которой направлена концепция «бенефициарного собственника», является использование российским бизнесом иностранных промежуточных (конduitных) компаний из стран, с которыми Россия заключила СОИДН, для последующего перечисления дохода (дивидендов, процентов, роялти) на счета компаний, зарегистрированных в офшорных юрисдикциях (так называемый «налоговый шоппинг»). Промежуточные компании не являются конечными (фактическими) получателями дохода, а потому пользуются положениями СОИДН без достаточных к тому оснований.

Напомним, что в соответствии с ч. 3 ст. 7 НК РФ *фактивным участником* является лицо, которое обладает ограниченными полномочиями в отношении распоряжения доходами компании, осуществляет в отношении указанных доходов посреднические функции в интересах иного лица, не выполняя никаких иных функций и не принимая на себя никаких рисков¹⁰. Такое лицо не имеет права на применение пониженных ставок налога или освобождение от налогообложения в отношении доходов от источников в Российской Федерации.

VI. Стимулирование репатриации капиталов в Россию. Инструментальная часть деофшоризации не была бы комплексной, если бы наряду с фискальными и регулирующими не включала стимулирующие меры. С 2015 г. в налоговое законодательство неоднократно вносились изменения, предусматривающие освобождение от ответственности за нарушения налогового законодательства тех, кто добровольно задекларировал ранее скрытые от налогообложения доходы (так называемая «амнистия капиталов»)¹¹. Примерами крупнейших компа-

¹⁰ Практические подходы к оценке наличия у иностранной организации фактического права на доход были обобщены в Письме ФНС России от 17 мая 2017 г. № СА-4-7/9270@.

¹¹ Федеральный закон Рос. Федерации от 19 февраля 2018 г. № 34-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)».

ний, вернувшихся в российскую юрисдикцию, являются компания «USM Holdings Ltd», «Русал» (крупнейший в мире производитель алюминия), «КАМАЗ», «РусГидро». Последним (по состоянию на 2020 г.) является российский производитель алюминия и электроэнергии «En+ Group», который 9 июля 2019 г. сменил регистрацию с о. Джерси на территорию России.

В рамках третьего этапа «амнистии капиталов» (июнь 2019 г. – февраль 2020 г.) бизнес подал около 19 тыс. деклараций на общую сумму имущества примерно 35 млрд евро (от 3,64 до 8,75 % всего вывезенного капитала из РФ). По сравнению с результатами первого и второго этапов (7,2 тыс. деклараций на сумму 10 млрд евро) результаты третьего этапа можно охарактеризовать положительно.

VIII. Ратификация Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия BEPS (MLI), которая состоялась со стороны России 1 мая 2019 г.¹².

Среди 15 мероприятий плана BEPS особое значение имеет последнее – разработка многостороннего инструмента для внесения изменений в СОИДН. Особенность данного мероприятия заключается в том, что оно позволяет в короткие сроки с помощью одной процедуры внести необходимые изменения в существующие СОИДН, тем самым реализовав иные положения плана BEPS и устранив существующие проблемы.

Анализ отдельных положений вышеупомянутой Многосторонней конвенции (далее – конвенция) позволяет сделать неоднозначные выводы.

Положительным следует считать введение новых принципов и правил, направленных на борьбу с BEPS, которые ранее в СОИДН отсутствовали. К таким можно отнести: внесение в текст преамбулы СОИДН целей, согласно которым устранение двойного налогообложения не должно приводить к частичному или полному уклонению от уплаты налогов, а также к получению нерезидентами договаривающихся государств преимуществ (льгот), содержащихся в СОИДН; внесение в текст СОИДН правила, согласно которому преимущества (льготы), содержащиеся в СОИДН, не должны применяться, если единственной целью хозяйственной операции (транзакции) являлось само получение преимущества (льготы); введение правила, которое устанавливает период участия получателя дивидендов в деятельности компании, необходимый для льготного налогообложения (365 дней) и др.

Другим положительным событием является тот факт, что Россия выбрала наиболее жесткий вариант конвенции, утвердив все возможные факультативные соглашения¹³.

Негативным моментом данной конвенции можно назвать тот факт, что подавляющая часть положений носит добровольный (согласительный) характер. Обязательными являются только положения о teste на основную цель и о взаимосогласительных процедурах (так называемый «минимальный стандарт»). Это выражается в том, что конвенция вступает в силу только в той части и по тем пунктам, по которым государствами согласована единая позиция.

Сравнительный анализ соответствия волеизъявлений РФ с иными юрисдикциями показывает, что подавляющая часть положений конвенции офшорными юрисдикциями не имплементирована¹⁴. Кроме того, вызывает сомнение эффективность данной конвенции, если рассматривать ее через призму интегративных государственных объединений, в частности, Евразийского экономического союза (ЕАЭС), поскольку Беларусь, Таджикистан и Киргизия к конвенции не присоединились. В связи с этим нельзя исключать возможность использования не присоединившихся стран-участниц ЕАЭС в качестве промежуточного звена между Россией и офшорными юрисдикциями.

Анализ функциональной направленности указанных выше инструментов российской налоговой политики позволяет объединить их в 3 группы;

– *фискальные* – основное назначение этих инструментов заключается в формировании и мобилизации финансовых ресурсов государства (правило «тонкой (недостаточной) капитализации»; регулирование трансфертного ценообразования; введение правил налогообложения КИК; возможность признания иностранных организаций налоговыми резидентами Российской Федерации; концепция «бенефициарного собственника» («фактического права на доход»); ратификация Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия BEPS);

– *регулирующие* – эти инструменты выступают своего рода рычагом, оказывающим влияние на различные экономические субъекты, – составление «черных» списков. Так, взаимодействие с резидентом из «черного» списка связано либо с негативными последствиями, либо с повышенными требованиями для установления деловых связей; регулиру-

¹² Федеральный закон Рос. Федерации от 1 мая 2019 г. № 79-ФЗ «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения».

¹³ Russian Federation Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature [Electronic resource] // OECD Publications. 2017. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-russia.pdf> (дата обращения: 06.09.2020).

¹⁴ MLI Matching Database [Electronic resource] // OECD Publications. URL: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/mli-matching-database.htm> (дата обращения: 21.07.2021).

ющее воздействие в данном случае оказывается как на государство из «черного» списка (в части побуждения его привести свое налоговое законодательство в соответствие с антиоффшорными принципами в случае заинтересованности в установлении деловых связей), так и на резидента (в части побуждения его воздержаться от взаимодействия с компаниями из оффшорных юрисдикций);

– стимулирующие – эти инструменты предназначены для того, чтобы поощрить прекращение использования оффшорных юрисдикций и репатриации капитала (стимулирование репатриации капиталов в Россию).

Основные применяемые инструменты в Российской Федерации носят ярко выраженный фискальный характер.

Важным для повышения результативности реализации политики по деофшоризации российской экономики стало подписание 26 января 2017 г. ФНС многостороннего Соглашения компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами (Multilateral Competent Authority Agreement on Country-by-Country Reporting). Напомним, что обмен финансовой информацией подразделяется на автоматический (Automatic Exchange of Information – AEOI) и обмен по запросу в рамках взаимной помощи (Exchange of Information on Request – EOIR).

Несмотря на то, что AEOI является прогрессивным инструментом в целях борьбы с BEPS, уже сегодня возникают некоторые проблемы, связанные с уклонением от обмена финансовой информацией частными лицами («CRS avoidance»)¹⁵ в результате использования механизма «инвестиционного резидентства» и «инвестиционного гражданства», когда в рамках определенных государственных программ иностранные граждане могут получить временное или постоянное право на проживание в данной юрисдикции в обмен на уплату определенной суммы или обязательство осуществить инвестиции в экономику страны. При этом подобные режимы не требуют реального физического пребывания лиц на территории данных юрисдикций.

Для решения указанной проблемы возможны следующие изменения правил AEOI:

– установление требования об обязательном наличии реального постоянного адреса физического проживания и необходимости подтверждения постоянного места жительства посредством соответствующих документов;

– введение повышенной осмотрительности для финансовых организаций: если организация имеет основания полагать, что сведения, содержащиеся в представленных документах, содержат неполную информацию или не соответствуют действительности, то финансовая организация должна потребовать представить дополнительные документы.

Также недостатком института автоматического обмена информацией является то, что AEOI осуществляется исключительно по взаимному согласию договаривающихся государств.

Предоставление информации по запросу в рамках взаимной помощи (EOIR) отличается более сложной организацией с правовой стороны. В отличие от AEOI, обмен информацией по запросу характеризуется большей полнотой предоставляемых сведений. В то же время EOIR также имеет определенные недостатки. Во-первых, как и в случае с AEOI, ряд государств не желает сотрудничать в данном направлении. Во-вторых, такой обмен не позволяет оперативно получать информацию на систематической основе.

Результаты реализации Россией рекомендаций плана BEPS в целом можно охарактеризовать положительно, хотя и имеются некоторые недоработки, о которых было сказано выше. Несмотря на то, что предусмотренные планом BEPS рекомендации не являются юридически обязательными, ожидается, что они будут надлежащим образом реализованы в странах с единой позицией в этом вопросе.

Теперь оценим воздействие перечисленных инструментов на динамику офшоризации экономики России. Одним из показателей, в наилучшей степени показывающим степень офшоризации экономики, является показатель прямых иностранных инвестиций (ПИИ).

Согласно полученным данным, наибольшую долю в общем объеме ПИИ из РФ составляют инвестиции в низкотарифные юрисдикции (рис. 1). При этом наибольшее значение доля оффшорных ПИИ составила в 2013 г. (79 %) и в 2019 г. (77 %), наименьшее – в 2008 г. и в 2015 г. (59 %). Также можно обратить внимание на то, что общий объем ПИИ из РФ и объем ПИИ в низкотарифные юрисдикции практически совпадают. Это иллюстрирует и рисунок 1 (график ПИИ в низкотарифные юрисдикции практически полностью повторяет контур графика мировых ПИИ из РФ). При этом с момента принятия плана BEPS и внедрения новых инструментов по противодействию размыванию налогоблагаемой базы в РФ наблюдается планомерный (после небольшого подъема в 2016–2017 гг.) отток ПИИ из РФ (как оффшорных, так и мировых). Однако однозначно сделать вывод о том, что причиной тому стала именно реализация рекомендаций плана BEPS трудно, поскольку процесс инвестирования зависит от многих факторов. Кроме того, следует иметь в виду, что с 2015 г. наблюдается высокая доля оффшорных ПИИ, несмотря на их количественное снижение.

Теперь аналогичным образом рассмотрим поток ПИИ в РФ.

¹⁵ См. подробнее: Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures [Electronic resource] // OECD Publications. 2018. URL: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>. PP. 14–17 (дата обращения: 07.09.2020).

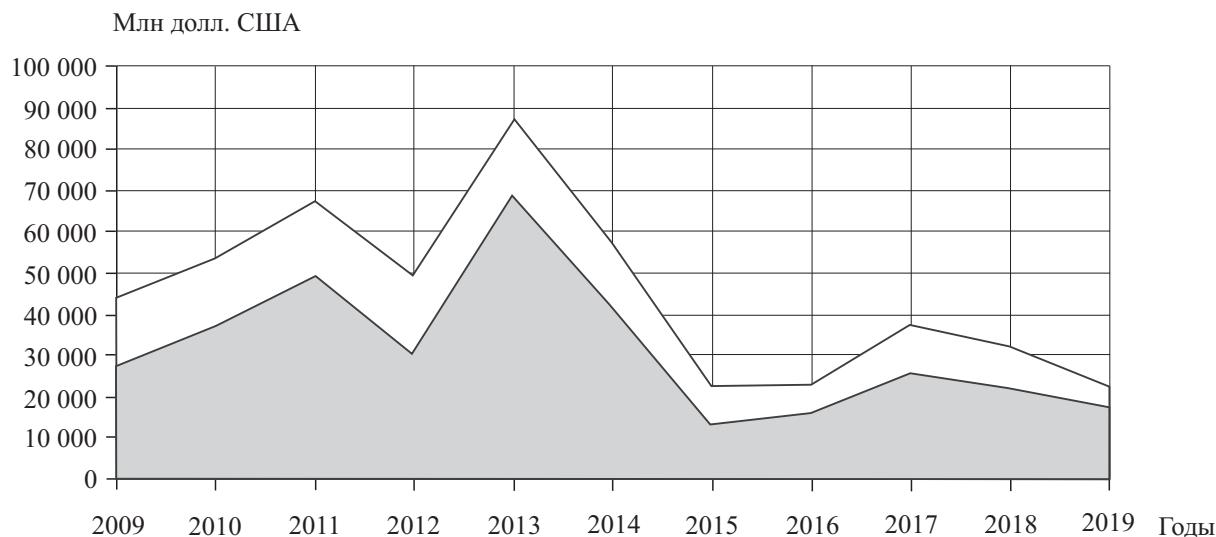


Рис. 1. ПИИ из РФ¹⁶ (белым цветом показан общий объем ПИИ из РФ, серым – объем ПИИ в низконалоговые юрисдикции)

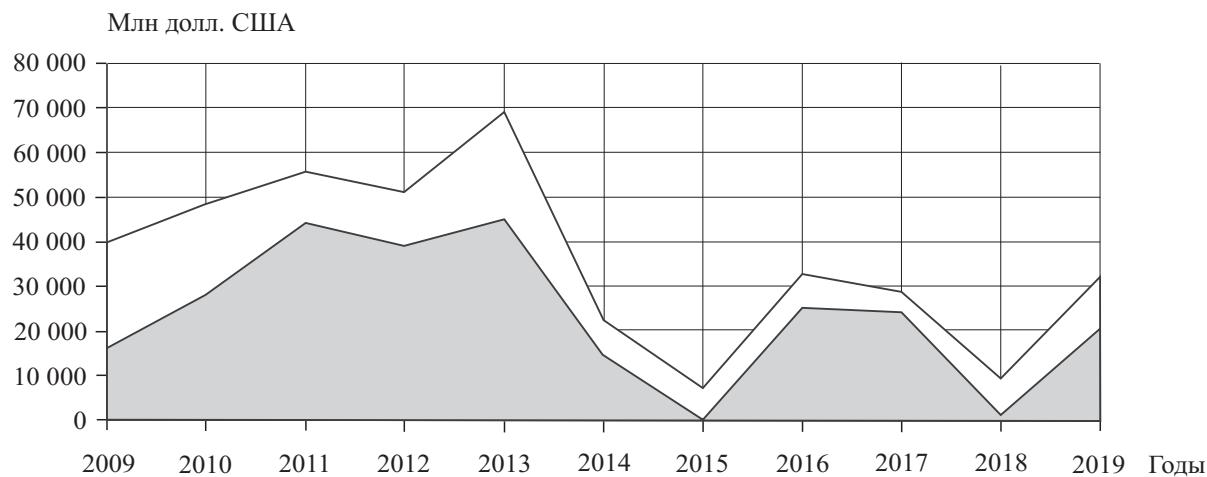


Рис. 2. ПИИ в РФ (белым цветом показан общий объем ПИИ в РФ, серым – объем ПИИ из низконалоговых юрисдикций)¹⁷

Анализ полученных данных позволяет сделать выводы, аналогичные выводам, в отношении к ПИИ из РФ (см. рис. 2). Наибольшую долю в общем объеме ПИИ в РФ составляют ПИИ из низконалоговых юрисдикций. При этом наибольшее значение доля офшорных ПИИ составляла в 2017 г. (84 %), в 2011 г. (79 %), в 2012 г. и в 2016 г. (77 %). Это иллюстрирует и рисунок 2 (график ПИИ из низконалоговых юрисдикций практически полностью повторяет контур графика мировых ПИИ в РФ). При этом с момента принятия плана BEPS и внедрения новых инструментов по противодействию

размытию налогооблагаемой базы в РФ наблюдается неоднозначная тенденция: несмотря на общее количественное снижение ПИИ в РФ, в том числе из оффшорных государств, в некоторые периоды наблюдается их рост.

Подводя итоги работы с контролируемыми иностранными компаниями, ФНС указала, что налогоплательщики представили 4 тыс. уведомлений о КИК, в которых заявлены сведения о более чем 10 тыс. иностранных компаний. В результате в бюджет поступило 15,5 млрд руб. налога, из них по налогу на прибыль КИК –

¹⁶ График составлен с использованием статистических данных Банка России. См.: Прямые инвестиции из Российской Федерации за рубеж: операции по инструментам и странам-партнерам [Электронный ресурс] // Банк России. Статистические данные. URL: https://www.cbr.ru/vfs/statistics/credit_statistics/direct_investment/18-dir_inv.xls (дата обращения: 08.09.2020).

¹⁷ График составлен с использованием статистических данных Банка России. См.: Прямые инвестиции в Российскую Федерацию: операции по инструментам и странам-партнерам // Банк России. Статистические данные. URL: https://www.cbr.ru/vfs/statistics/credit_statistics/inv_in-country.xlsx (дата обращения: 09.09.2020).

7 млрд руб., по налогу на доходы физических лиц, признаваемыми контролирующими лицами этих компаний – 8,5 млрд руб.¹⁸. Число компаний, имеющих в первом звене собственников компании с Кипра, сократилось с 2013 г. на 20 %

(до 8 310), на Британских Виргинских островах – на 30 % (до 2 459)¹⁹.

Проведем оценку динамики налоговых поступлений от внедрения правил налогообложения КИК (таблица, рис. 3).

Объем налоговых поступлений (налог на прибыль, доходы) в 2015–2019 гг., тыс. руб.²⁰

Налоговые поступления	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.
Всего налоговых поступлений (налог на прибыль, доходы)	6 031 451 717	6 454 607 713	7 249 659 963	8 542 267 108	8 498 330 591
Налог на прибыль организаций с доходов, в виде прибыли контролируемых иностранных компаний	–	–	3 167 789	889 038	2 939 232
Налог на доходы физических лиц с сумм прибыли контролируемой иностранной компании, полученной физическими лицами, признаваемыми контролирующими лицами этой компании	–	–	3 365 312	3 871 688	1 269 547
Всего налоговых поступлений от внедрения правил КИК	–	–	6 533 101	4 760 726	4 208 779
Доля налоговых поступлений от внедрения правил КИК к общему объему, %	–	–	0,09	0,05	0,049

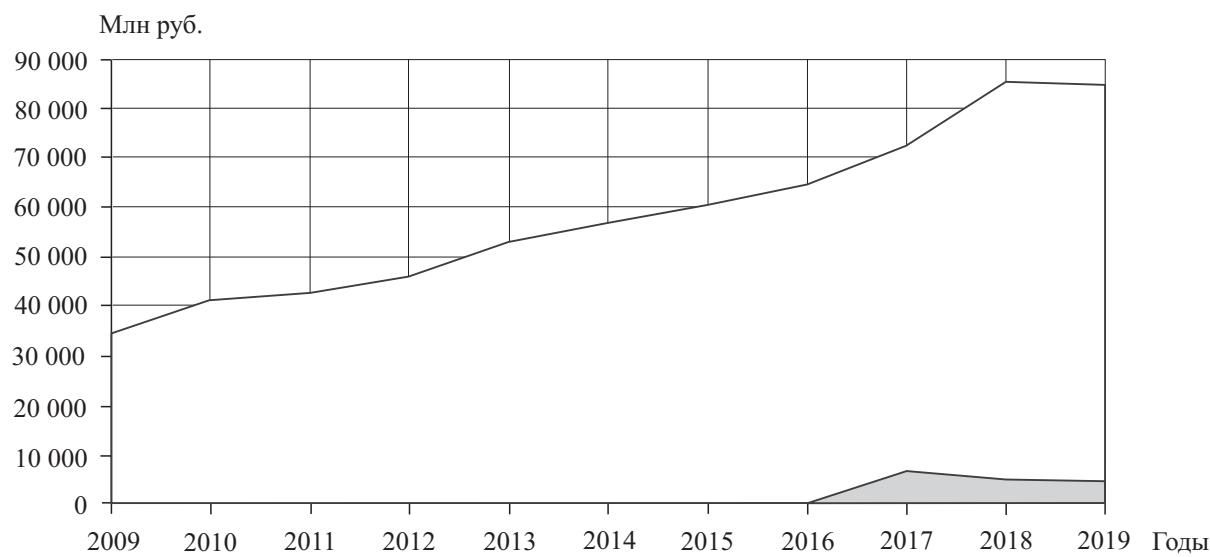


Рис. 3. Объем налоговых поступлений (налог на прибыль, доходы)²¹
(белым цветом показан общий объем налоговых поступлений (налог на прибыль, доходы),
серым – объем налоговых поступлений от налогообложения КИК и контролирующих лиц)

¹⁸ Отчеты о начислении и поступлении налогов, сборов, страховых взносов, и иных обязательных платежей // Федеральная налоговая служба. Статистика и аналитика: данные по формам статистической налоговой отчетности. URL: https://www.nalog.ru/rn70/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 14.10.2020).

¹⁹ Подведены результаты применения налогоплательщиками правил контролируемых иностранных компаний // Федеральная налоговая служба. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/7144772/ (дата обращения: 30.09.2020).

²⁰ Таблица составлена с использованием статистических данных ФНС. См.: Отчеты о начислении и поступлении налогов, сборов, страховых взносов, и иных обязательных платежей // Федеральная налоговая служба. Статистика и аналитика: данные по формам статистической налоговой отчетности. URL: https://www.nalog.ru/rn70/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 14.10.2020).

²¹ Рисунок составлен с использованием статистических данных ФНС. См.: сноска выше.

Анализ полученных данных свидетельствует о том, что в настоящее время наблюдается тенденция к снижению общего объема налоговых поступлений от налогообложения КИК и лиц, контролирующих эти компании. Причиной тому может быть общее снижение количества офшорных компаний, поскольку практика использования классических офшоров (на Британских Виргинских островах (БВО), Белизе, Сейшелах, Маршалловых островах, острове Мэн) для прямого владения активами в России перестала быть популярной. Другой причиной может быть появление новых способов ухода от налогообложения.

Таким образом, международное сотрудничество РФ в сфере борьбы с BEPS, осуществляемое на постоянной основе, начало приносить определенные результаты. В целом, оно соответствует трендам антиофшорной политики мирового сообщества.

Процесс деофшоризации экономики в России находится в начальной стадии. Главной целью на первом этапе было создание препятствий для размывания национальной налогооблагаемой базы и перевода прибыли в низконалоговые юрисдикции. По мнению ряда экономистов, эта цель достигнута²². Для дальнейшего прогресса деофшоризации потребуется приложить серьезные усилия, связанные как с комплексным совершенствованием внутреннего антиофшорного законодательства и особенно практики его использования, так и выстраиванием активного международного взаимодействия в данной области.

Проведенное исследование позволяет дать следующие рекомендации для повышения результативности политики деофшоризации российской экономики:

- 1) применение рассмотренных мер должно носить системный перманентный характер и сопровождаться регулярным мониторингом;
- 2) необходимо привлечь к участию в проекте BEPS неприсоединившиеся страны ЕАЭС;
- 3) требуется повысить минимальный стандарт для исполнения участниками проекта BEPS;
- 4) следует уточнить смысловое содержание правовой категории «аналогичные доходы» путем исчерпывающего перечисления доходов КИК в закрытом перечне;
- 5) необходимо законодательно закрепить критерии экономической обоснованности трансграничных

операций ТНК (в рамках механизма налогообложения КИК как инструмента противодействия BEPS);

6) требуется ввести повышенную осмотрительность для финансовых организаций в рамках обмена информацией: если организация имеет основания полагать, что сведения, содержащиеся в представленных документах, содержат неполную информацию или не соответствуют действительности, то финансовая организация не должна полагаться на самосертификат и должна потребовать представить дополнительные документы;

7) следует установить в правилах АЕОИ требование об обязательном наличии реального постоянного адреса физического проживания и необходимости подтверждения постоянного места жительства посредством предоставления соответствующих документов.

Литература

1. Куликова Н.В., Козлова Е.И. Оффшоризация российской экономики: реалии и меры государственной политики по деофшоризации // Вектор экономики. 2020. № 1 (43). URL: http://www.vectoreconomy.ru/images/publications/2020/1/worldeconomy/Kulikova_Kozlova.pdf.
2. Панова Г.С., Туроев И.Б., Ярыгина И.З. Деофшоризация как фактор развития национальной экономики. Вестник МГИМО-Университета. 2014. № 2 (35). С. 102–112.
3. Федорова О.С. Налог на прибыль: актуальные вопросы из практики налогового консультирования // Налоги и финансовое право. 2016. № 7. С. 8–110.
4. Егорова Н.Е., Иванюк О.А., Потапенко В.С. Проблемы противоречий в законодательстве и пути их решения // Журнал российского права. 2006. № 11. С. 136–152.
5. Колина А.А. Взаимозависимые лица: прошлое, настоящее, будущее (краткая история развития) // Финансовое право. 2008. № 1. С. 28–31.
6. Воронцова Н.С. Налоговые планы Минфина: впереди еще три года реформ // Российский налоговый курьер. 2007. № 6. С. 10–12.
7. Милоголов Н.С., Берберов А.Б. Российские правила бенефициарного собственника: регуляторная песочница для имплементации механизма обязательного раскрытия информации? // Закон. 2019. № 8. С. 177–185.

²² Рувинский В. Чем заканчивается деофшоризация // Ведомости (04.10.2017). URL: <https://www.vedomosti.ru/opinion/articles/2017/10/04/736384-deofshorizatsiya> (дата обращения: 01.10.2020).