

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

На правах рукописи

ЧАМУРЛИЕВ ГЕОРГИЙ ПАВЛОВИЧ

**Особенности развития налогообложения офшорной деятельности
компаний**

Специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Аннотация диссертации
на соискание ученой степени кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, доцент
Цепилова Елена Сергеевна

Москва – 2021

Актуальность темы исследования. Процессы глобализации, углубление и интенсификация мировой экономической интеграции, рост международной торговли привели к тому, что в последние десятилетия практически все национальные экономики в той или иной степени стали все более подверженными взаимозависимости и взаимовлиянию. Это обстоятельство стимулировало процессы постепенной унификации национальных налоговых систем и, в то же время, стремление использовать специфику налогового, административного и валютного регулирования отдельных экономик нерезидентами этих стран для извлечения дополнительных выгод, а также обойти требования законодательства страны размещения компании при переводе ее деятельности в другую юрисдикцию. Поэтому в современных условиях благоприятная налоговая среда юрисдикции стала одним из ключевых факторов развития международного бизнеса и привлечения инвестиций.

Если компании удастся выбрать такой вариант реализации деятельности и размещения активов, который основан на самом низком уровне налоговых обязательств, то это позволяет ей максимизировать свои доходы после налогообложения, а сэкономленные на налоговых платежах средства направить в инвестиции, тем самым создавая условия для развития компании и повышения ее конкурентоспособности. С позиций отдельно взятой компании можно утверждать, что подобный выбор приводит к экономическим выгодам, а значит росту экономической активности, ускорению оборота капиталов и улучшению их аллокации. Однако с точки зрения государственных интересов страны размещения компаний, использующих инструменты международного налогового планирования в целях снижения своих налоговых обязательств, подобные схемы имеют целый ряд негативных последствий для национальных экономик. К числу этих последствий относятся, прежде всего, уклонение от налогов, порождающее недополучение доходов бюджета и недобросовестную налоговую конкуренцию, отток капитала, приводящий к снижению

инвестиционной активности в стране его происхождения, усиление теневизации экономики (в том числе легализации доходов, полученных незаконным способом), финансирование «черных» рынков и преступности, вплоть до терроризма.

В последние годы правительство Российской Федерации в значительной степени обеспокоено проблемой масштабных потерь бюджета из-за использования налогоплательщиками низконалоговых юрисдикций в целях получения дополнительных преференций и минимизации своих налоговых обязательств. Деофшоризация стала одним из способов пополнения государственного бюджета за счет возврата в правовое поле ранее выведенных в зарубежные офшоры отечественных компаний.

Актуальность выбранной темы обусловлена тем, что в российской хозяйственной практике международное налоговое планирование нередко переходит легальные границы оптимизации налоговых обязательств компаний и трансформируется в уклонение от налогообложения, в основе которого несоответствие информации, официально заявляемой компаниями в финансовой и налоговой отчетности, фактическим показателям их экономической деятельности. Также из-за несовершенства налогового регулирования и контроля, недостатков налоговой системы страны, а также ошибок в макроэкономической политике в целом с 90-х гг. прошлого века насущна проблема оттока капитала из России в юрисдикции, характеризующиеся нулевым или низким налогообложением (офшоры). Кроме того, в 2020 г. дополнительным импульсом к исследованию данной научной проблемы послужили непосредственное внимание Президента РФ к офшорной деятельности российских компаний и последовавший за ним комплекс законодательных инициатив.

В этом направлении уже предпринято достаточно мер как на мировом, так и на национальном уровнях, однако общепризнанная в научных и деловых кругах единая теоретико-методологическая концепция налогообложения офшорной деятельности компаний в последние годы

трансформируется, что требует повышенного исследовательского внимания для выработки эффективных практических рекомендаций по ее регулированию.

Степень разработанности научной проблемы. В отечественной и зарубежной литературе довольно широко освещены вопросы, связанные с офшорной деятельностью компаний в международном налоговом планировании, а также мерами антиофшорного регулирования.

Концептуальные подходы и анализ опыта использования офшоров во внешнеэкономической деятельности содержатся в трудах А.М. Ворониной, В.Л. Иноземцева, О.С. Живихиной, А.П. Матусевича, Дж. Робинсон, Т.В. Паентко, А.И. Погорлецкого, Д.Л. Халдина, Б.А. Хейфеца, Н. Шэксона, R. Palan, A. Schafer и др. Проблемы оттока капитала из Российской Федерации в связи с несовершенством фискальной и монетарной политик поднимались в работах В.Ю. Катасонова, В.А. Мау, С.Г. Синельникова-Мурылева, С.М. Дробышевского, Я.М. Миркина, К.Г. Татулова, Д.Е. Сорокина, Б.А. Хейфеца и др. Вопросы международного налогообложения исследованы И.В. Липатовой, В.А. Мачехиным, А.И. Погорлецким, Л.В. Полежаровой и др. Налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов проанализированы в публикациях Е.С. Вылковой, В.Н. Засько, А.П. Киреевой, И.А. Майбунова, В.Г. Панскова, Е.С. Цепиловой и др. Налоговая составляющая деофшоризации экономики России в рамках плана BEPS отражена в работах А.Б. Берберова, Л.П. Грундел, Н.Ю. Корниенко, Н.С. Милогорова, М.Р. Пинской, А.В. Шелепова и др. Различными аспектами государственного налогового регулирования занимались в разное время Дж.М. Кейнс, Ю.Б. Иванов, Г.И. Идрисов, Л.И. Гончаренко, И.А. Майбунов, В.С. Назаров, В.Г. Пансков и др. Вопросы несовершенства государственного регулирования офшорной деятельности с позиции уклонения от уплаты налогов за счет переноса налоговой базы в низконалоговые юрисдикции достаточно широко освещены в деловых периодических изданиях и на интернет-ресурсах.

Необходимо также отметить, что при наличии существенного количества научных работ, посвященных проблематике офшорной деятельности, эта тема чаще всего представлена или только с позиции государства – в негативном ключе, или только с позиции бизнеса – как инструмент международного налогового планирования, то есть отсутствует комплексный анализ данной проблемы. Именно развитию концепции налогообложения офшорной деятельности компаний при сочетании интересов коммерческих структур и государства посвящена представленная диссертация.

В настоящем исследовании мы будем рассматривать весь возможный спектр инструментов государственного налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности, выходя за рамки рассмотрения ее негативных характеристик и представляя как особую хозяйственную деятельность компаний в рамках международного налогового планирования.

Объектом исследования в данной работе является хозяйственная деятельность российских компаний в части применения офшорных юрисдикций в международном налоговом планировании.

Предметом исследования выступают экономические отношения, возникающие между государством и российскими налогоплательщиками, использующими в своем международном налоговом планировании офшорную деятельность.

Цель исследования – развитие теоретико-методологических подходов к налогообложению офшорной деятельности российских компаний, осуществляемой в международном налоговом планировании, для разработки направлений совершенствования налогового и неналогового регулирования такой деятельности.

Поставленная цель обусловила необходимость решения следующих **задач:**

- 1) определить сущность и произвести классификацию офшоров в международном налогообложении;

- 2) исследовать эволюционные аспекты функционирования офшорных юрисдикций, с акцентированием на текущем этапе;
- 3) раскрыть особенности международного налогового планирования;
- 4) проанализировать варианты международного налогового планирования с использованием низконалоговых юрисдикций;
- 5) оценить последствия применения офшорных схем ухода от налогообложения для макроэкономики Российской Федерации;
- 6) охарактеризовать офшорную деятельность российских компаний;
- 7) изучить международный опыт (национальный и межгосударственный) налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности компаний;
- 8) выявить перспективные направления развития налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности российских компаний.

Теоретической базой исследования являются фундаментальные научные труды зарубежных и отечественных ученых в области теории налогообложения, государственного регулирования экономики, налогового регулирования, международного налогового планирования, офшорной деятельности. Исследование проводилось на основе законодательства Российской Федерации, нормативных документов Министерства финансов РФ, ФНС РФ, ОЭСР и других национальных и наднациональных структур, связанных с вопросами офшорного регулирования.

Методологической основой послужили ключевые положения мировой экономической науки и теории налогообложения, законодательные акты по антиофшорной политике, труды отечественных и зарубежных ученых в области теории налогового регулирования и международного налогового планирования, деофшоризации экономики. При подготовке диссертации применялись следующие методы исследования и научного познания: сравнительный анализ, системный подход, метод аналогий, исторический и логический подходы, научная абстракция, метод статистических группировок и экспертных оценок.

Информационная база исследования. Диссертация подготовлена с использованием научных монографий и статей в специализированных периодических изданиях по вопросам офшоризации и деофшоризации российской экономики, налогообложения, налогового регулирования и планирования, с применением статистических данных Банка России, Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ, налоговых служб зарубежных стран, аналитических докладов международных экономических организаций.

Обоснованность и достоверность результатов исследования. Результаты и рекомендации диссертации были получены и обоснованы с применением эмпирического и системного анализа, современных теоретических и практических положений налогообложения офшорной деятельности компаний. Достоверность результатов диссертационной работы обусловлена использованием в основе авторского подхода обобщенного передового опыта по рассматриваемой тематике.

Основные положения **научной новизны**, выносимые на защиту, следующие:

1. Предложены: 1.1) авторская трактовка определения «офшор» – это государство или часть его территории, проводящая целенаправленную политику предоставления нерезидентам организационных и финансовых услуг на условиях низкого или нулевого налогообложения, строгой конфиденциальности, упрощенных процедур регистрации и контроля при условии ведения ими деятельности только за пределами страны. Особенностью этого определения, отличающей его от уже имеющих, является акцентирование возможности льготных условий ведения деятельности исключительно для нерезидентов и только за пределами страны, чтобы не создавать конкуренцию местным предпринимателям; также в данной трактовке отсекаются страны, которые обладают низкими налоговыми ставками для развития отдельных секторов экономики или отдельных регионов страны (с. 18-19); 1.2) содержание терминов, ранее

отсутствовавшее в литературе: 1.2.1 «офшорная деятельность» – совокупность всех форм и видов операций с участием компаний из офшорных и «транзитных» юрисдикций, с использованием финансовых инструментов, организационных, налоговых, валютных и правовых условий; его концептуальной особенностью является фокусировка на смещении деловой активности в деятельности компаний из оншорных юрисдикций с традиционных офшоров на «транзитные» юрисдикции (с. 20); 1.2.2 «налоговое регулирование офшорной деятельности» – комплекс мероприятий целенаправленного воздействия управляющих субъектов – национальных и наднациональных структур на объекты регулирования – налоговых резидентов, практикующих офшорную деятельность, а также офшорные и «транзитные» юрисдикции через их экономические интересы (с. 95). Их введение в научный оборот обогащает теорию международного налогообложения и является отправной точкой авторской концепции налогообложения офшорной деятельности компаний.

2. Составлена авторская концепция налогообложения офшорной деятельности компаний на современном этапе развития мировой экономики в условиях усиления деглобализационных процессов, цифровизации и технологизации экономики, связывающая в системном единстве оншорные, офшорные и «транзитные» юрисдикции, с целью дифференциации эффективных инструментов регулирования такой деятельности в зависимости от применяемых вариантов международного налогового планирования (с. 28-30). Подходы, предложенные в более ранних научных исследованиях, такой взаимосвязи не учитывают.

3. Выделены на основе авторской этапизации эволюции офшорной деятельности характерные особенности ее текущего (шестого) этапа развития: сужение применения традиционных офшоров; смещение спроса от традиционных офшоров на компании из «транзитных» юрисдикций; усиливающаяся налоговая конкуренция между «транзитными» странами и странами-оншорами (с. 44-48).

4. Предложены, оценены и интерпретированы отдельные индикаторы фискальной эффективности действующих правил КИК (с. 103-105), а также выявлены бюджетные риски недополучения доходов с учетом изменений налогообложения КИК за налоговый период 2020 г. (с. 124-126).

5. Предложена матрица эффективного налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности компаний, в которой ее важнейшие четыре особенности по версии ОЭСР увязаны с семнадцатью авторскими вариантами международного налогового планирования и укрупненно обозначены два вектора регулирования такой деятельности, что позволило представить направления эффективного налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности российских компаний (с. 119-121).

6. На основе лучших мировых практик и российской специфики сформулированы авторские предложения по совершенствованию налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности российских компаний: 1) доработка условий налогообложения контролируемых иностранных компаний (КИК) – предлагается облагать налогом только «пассивные» доходы КИК, применяя методологический подход «анализ сделок» (с. 126); отмечена нецелесообразность перевода доходов КИК от маркетинговых, консультационных и иных услуг из пассивных в активные (с. 127); 2) необходимость обмена налоговой информацией по сделкам с криптовалютой (с. 128); 3) при пересмотре соглашений (договоров) об избежании двойного налогообложения с «транзитными» юрисдикциями предлагается смещение права налогообложения в страну – источник дохода через рост ставок по пассивным доходам (с. 133-134); 4) в рамках регулирования холдингового режима в специальных административных районах – Калининградской области и Приморском крае – предлагается законодательно предусмотреть наличие «гибридных» структур, когда иностранная компания юридически остается иностранной, но становится российским налоговым резидентом и, соответственно, платит налоги как типичная российская организация (с. 136-137).

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что его основные выводы и положения способствуют развитию теоретических и методологических аспектов налогообложения офшорной деятельности компаний.

Практическая значимость исследования состоит в возможности использования основных теоретических положений и выводов, конкретных практических рекомендаций органами государственной власти Российской Федерации (Министерством финансов РФ, Федеральной налоговой службой РФ и др.) с целью совершенствования нормативно-правовой базы и практики налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности и противодействия нелегитимному уклонению от налогообложения. Материалы диссертации могут быть востребованы в дальнейших междисциплинарных исследованиях по налоговому регулированию офшорной деятельности, в учебном процессе вузов при изучении дисциплин «Налоговое регулирование», «Налогообложение ВЭД», «Международное налогообложение» и др.

Область исследования соответствует специализации 08.00.10. «Финансы, денежное обращение и кредит» Паспорта специальностей ВАК РФ (п. 2.5 «Налоговое регулирование секторов экономики», п. 3.14 «Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов»).

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертации отражены в пяти публикациях автора в рецензируемых изданиях, рекомендованных ВАК Министерства науки и высшего образования РФ, а также были доложены на Международной конференц-сессии «Государственное управление и развитие России: глобальные угрозы и структурные изменения» (Москва, ИГСУ РАНХиГС при Президенте РФ, 18-22 мая 2020 г.), на IX Международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы современной экономики в глобальном мире» (Махачкала, Дагестанский государственный университет, 15-16 июня

2020 г.), на III международной научной конференции «Управление инновациями: вызовы и возможности для развития секторов экономики и социальной сферы» (Калининград, БФУ им. И. Канта, 8-9 октября 2020 г.), на Всероссийской научно-практической конференции «Теоретические и практические аспекты трансформации налоговой системы России» (Ростов-на-Дону, РГЭУ (РИНХ), 12 ноября 2020 г.), на XII Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц. Цифровая трансформация учетно-контрольных и аналитических процессов бизнеса» (Москва, Финансовый университет при Правительстве РФ, 11 декабря 2020 г.).

Структура работы. Диссертация состоит из введения, основной части, включающей в себя 3 главы, заключения, списка литературы и 9 приложений. В работе приводится 7 таблиц, 5 рисунков; библиография включает 195 наименований.



С.Б. Барнгольц