

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

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени кандидата экономических наук

Научный руководитель: Цепилова Елена Сергеевна –
доктор экономических наук, доцент

Москва – 2020

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ ОФШОРОВ.....	13
1.1. Сущность и классификация офшоров в международном налогообложении	13
1.2 Развитие подходов к выделению этапов эволюции офшорной деятельности компаний.....	29
ГЛАВА 2. ПРИМЕНЕНИЕ ОФШОРНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В МЕЖДУНАРОДНОМ НАЛОГОВОМ ПЛАНИРОВАНИИ.....	48
2.1 Особенности налогового планирования в международном налогообложении	48
2.2. Варианты международного налогового планирования с использованием офшорной деятельности.....	63
2.3. Оценка макроэкономических последствий от офшорной деятельности компаний.....	77
ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО И НЕНАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ОФШОРНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОМПАНИЙ	91
3.1. Офшорная деятельность российских компаний как проявление особенностей налогового и неналогового регулирования	91
3.2 Международным опытом налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности компаний	104
3.3. Направления развития налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности российских компаний	118
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	139
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ....	148
ПРИЛОЖЕНИЯ 1-9	172

ВВЕДЕНИЕ

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 перемещении ее деятельности в другую юрисдикцию. Поэтому в современных условиях благоприятная налоговая среда юрисдикции стала одним из ключевых факторов в развитии 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 ее 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, ускорения оборота капиталов и улучшения 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 нашей страны в значительной степени обеспокоено проблемой масштабных потерь российского бюджета из-за использования российскими 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 российских 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 официально заявляемой компаниями в финансовой и налоговой отчетности информации 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 легального но, в основном, нелегального оттока капитала из России в юрисдикции, характеризующиеся нулевым или низким налогообложением (офшоры).

Кроме того, в 2020г. дополнительный импульс к исследованию данной научной проблемы придало непосредственное внимание Президента

РФ к офшорной деятельности российских компаний и последовавший 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 того, чтобы выработать эффективные практические рекомендации по её 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 изложены 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 в трудах И.В. Липатовой, В.А. Мачехина, А.И. Погорлецкого, Л.В. Полежаровой и др. Налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов проанализированы в исследованиях 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 изучена в работах А.Б. Берберова, Л.П. Грундел, Н.Ю. Корниенко, Н.С. Милоголова, М.Р. Пинской, А.В. Шелепова и др. Вопросами

государственного налогового регулирования занимались в разное время Дж. М. Кейнс, Ю.Б. Иванов, Г.И. Идрисов, Л.И. Гончаренко, И.А. Майбуров, 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 Интернет-ресурсах.

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

В настоящем исследовании мы будем рассматривать весь возможный спектр инструментов государственного налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности, выходя за рамки рассмотрения её 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 являются экономические отношения, возникающие между государством и российскими налогоплательщиками, использующими в своём 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 предопределила необходимость решения следующих **задач**:

- 1) определить сущность и провести классификацию офшоров в международном налогообложении;
- 2) исследовать эволюционные аспекты функционирования офшорных юрисдикций, с акцентированием на текущем этапе;
- 3) выявить особенности международного налогового планирования;
- 4) проанализировать варианты международного налогового планирования с использованием низконалоговых юрисдикций;
- 5) оценить последствия для макроэкономики Российской Федерации применения офшорных схем ухода от налогообложения;
- 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 по вопросам офшорного регулирования.

Методологической основой диссертации послужили ключевые положения мировой экономики 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 использованием 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 от уже имеющихся является акцентирование на 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. сформулировано содержание терминов, ранее отсутствующее 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 его 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. Автором 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 её 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 в Калининградской области и в 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, ФНС 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 будут 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 опубликованы в пяти публикациях автора в рецензируемых изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки 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 2020г.), 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.) Всероссийской научно-практической конференции «Теоретические и практические аспекты трансформации налоговой системы России» (Ростов-на-Дону, РГЭУ(РИНХ), 12 ноября 2020 г.), на XII Международная 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 три главы, заключения, списка литературы и девяти Приложений. В работе приводится семь таблиц, пять рисунков; библиография включает 195 наименований.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ ОФШОРОВ

1.1. Сущность и классификация офшоров в международном налогообложении

Термины «офшор», «оффшор» «офшорная территория», «офшорная юрисдикция», «офшорная зона», и наиболее приближенный к переводу с английского «tax haven» - «налоговая гавань», «налоговый рай», «налоговое убежище» экономической наукой трактуются в большинстве случаев как характерное явление современной мировой экономики, порожденное глобализацией. Причем в различных источниках по офшорной проблематике одновременно используются понятия «офшор», «офшорный центр», «офшорная зона», «офшорная юрисдикция», «налоговая гавань», подразумевая одно и то же явление и выделяя лишь в некоторых случаях её различные аспекты. Так, при применении термина «налоговая гавань» акцент смещен на «побег, уход» (англ. «escape»), т.е. уклонение от налогов; при использовании дефиниции «офшор» - на обозначение ведения деятельности «в другом месте» (англ. «elsewhere»); иногда используется термин «секретная юрисдикция» (англ. «secret jurisdiction») - когда необходимо подчеркнуть аспект секретности.

Для того, что корректно обозначить роль офшоров в международном налогообложении необходимо уточнить сущность этой дефиниции. На фоне многовековой истории развития офшорной экономической деятельности, сам термин «офшор» стал использоваться только с середины XX в. А.А. Гончаровым сделано предположение со ссылкой на работы Ж.К. Колли и И. Бернара о том, что понятие «офшор» впервые появляется в конце 50-х гг. XX века в ситуации, когда одна из американских финансовых организаций

ушла из-под правительственного контроля путём перемещения своей деятельности в одну из зон с благоприятным налоговым климатом¹.

Дословный перевод с английского языка даёт значение этого термина как «вне границ», либо «вне берегов»; в переносном значении «вне берега» предполагает деятельность за пределами данной юрисдикции. Таким образом, первоначально термин «офшор» имел более географическую, а не экономическую избирательность в отношении места регистрации и/или деятельности компании. Используя выгоды географической локации, предоставляя различные налоговые и неналоговые преференции иностранным компаниям, некоторые малые (зачастую островные) страны и территории перестали быть отсталыми субъектами периферии и активно включились в мировую экономику².

Законодательные акты многих зарубежных стран и России, международных организаций, работы ведущих экономистов представляют широкую палитру определений «офшор», каждое из которых имеет свою специфику. Но единый подход к его концептуализации пока не сформирован, как нет и согласованного списка таких территорий, что характерно и для научных исследований (как отечественных, так и зарубежных), и для нормативных документов, применяемых в практике международного сотрудничества в этой сфере.

Рассмотрим различные подходы к определению понятия «офшор» и систематизируем их в таблице 1, основываясь на трудах известных в рамках офшорной проблематики российских и зарубежных исследователей, а также на материалах международных организаций. Отдельно отметим, что МВФ использует преимущественно не термин «офшор», а «офшорный финансовый центр», так как еще с 2008г. эта организация не поддерживает список офшорных финансовых центров в связи с интеграцией программы оценки

¹ Гончаров А. А. Офшорные правовые модели и их применение. - Москва: Дата-Сквер, 2009. -182с. С. 7.

² Воронина А.М. Место и роль офшорного бизнеса в современной мировой экономике: автореферат дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.14/ ГУУ. – Москва, 2008. - 18с. С.3.

офшорного финансового центра (OFC) с Программой оценки финансового сектора (FSAP)³, поэтому его подход в таблице 1 не представлен.

Таблица 1 - Подходы к определению понятия «офшор»⁴

Автор определения	Офшор – это ...	Наиболее значимый критерий отнесения юрисдикции к офшору
Воронина А.М.	«территория, где для зарегистрированных на ней субъектов экономической деятельности, осуществляющих свои коммерческие операции и извлекающих прибыль вне территории регистрации, действуют специальные правила, экономически более благоприятные, чем для компаний, зарегистрированных в общем порядке» ⁵	благоприятные условия для деятельности вне территории
Грундел Л.П.	«это государство либо территория в составе какого-либо государства, предлагающая сравнительно низкий или нулевой уровень налогообложения для иностранных инвесторов, как правило, действующих за пределами данной страны или территории, при этом обеспечивающая им минимальный уровень прозрачности проводимых операций для международных органов и относительно высокую защищенность для их активов от внешних претензий» ⁶	предоставление налоговых и других льгот иностранным инвесторам
Кальней М.Г.	«страны, имеющие низкий или нулевой уровень налогообложения на все или некоторые категории прибыли и предлагающие определенный уровень банковской и коммерческой секретности» ⁷	низкое налогообложение и высокая секретность
Михайлин А.Н.	«государство либо его часть, в пределах которого для компаний-нерезидентов определен специфический режим деятельности и регистрации» ⁸	особый порядок регистрации и функционирования
Мойсак Я.М.	«территория юрисдикции, намеренно создавшей особое законодательство с целью упрощения	упрощения совершения

³ International Monetary Fund. 2008. Offshore financial centers: A report on the assessment program and proposal for integration with the financial sector assessment program. [Электронный ресурс]. - URL: <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2008/050808.pdf> (дата обращения: 01.06.2017).

⁴ Составлено автором диссертации

⁵ Воронина А.М. Место и роль офшорного бизнеса в современной мировой экономике: автореферат дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.14/ГУУ. – Москва, 2008.-18с. С.9.

⁶ Грундел Л.П. Комплаенс налоговых инструментов деофшоризации в условиях международной налоговой конкуренции: Монография / Л.П. Грундел. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2019. – 230с. С.60

⁷ Кальней М.Г. Об операциях с офшорными юрисдикциями // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». -2010. -№ 4. - С. 72–79. С.72

⁸ Михайлин А.Н. Краткий толковый словарь-справочник по внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие. - Москва: А-Приор, 2006. - 160 с. С. 71.

	совершения финансовых операций нерезидентами, предоставляющая юридически обоснованную базу для сохранения секретности бенефициаров транзакций» ⁹	финансовых операций нерезидентами при сохранении их секретности
Татулов К.Г.	«государство либо территория в составе какого-либо государства, предлагающая относительно низкий или нулевой уровень налогообложения для иностранных инвесторов, обычно ведущих деятельность за пределами данной страны или территории, при этом обеспечивающая им минимальный уровень прозрачности проводимых операций для международных органов и сравнительно высокую защищенность для их активов от внешних претензий» ¹⁰	уровень налогообложения, секретность и защита активов
Халдин М.А.	«юрисдикции с низкими и даже нулевыми ставками налогов на доходы и имущество, где местное трастовое законодательство позволяет выгодно хранить активы и вести хозяйственную, особенно финансовую, деятельность со значительными налоговыми льготами» ¹¹	преимущества хранения активов и ведения хозяйственной деятельности
Хейфец Б.А.	«страны (юрисдикции), которые обеспечивали: а) возможность существенно снизить налоговые и другие платежи; б) комфортную правовую среду для организации и ведения бизнеса, включая упрощенные условия административного и финансового надзора; в) возможность анонимно проводить финансовые операции и скрыть конечных выгодополучателей (реальных бенефициаров) офшорных компаний» ¹²	получение доходов за пределами территории, особые условия регистрации, уровень секретности
ФАТФ	«юрисдикции, предлагающие финансовые услуги без соответствующего контроля или регулирования и под защитой строгой банковской тайны..., которые не участвуют или лишь незначительно участвуют в международном сотрудничестве в борьбе с терроризмом» ¹³	предоставление финансовых услуг при невысоком контроле и неучастии в международной борьбе с терроризмом
ОЭСР	«страна, которая вводит низкий или нулевой налог, и используется корпорациями, чтобы избежать налога, который в противном случае подлежал бы уплате в стране с высоким налогом... налоговые гавани имеют следующие	льготное налогообложение, а также возможности уклонения от уплаты налогов

⁹ Мойсак Я.М. Офшорные зоны зарубежной Европы: пространственная структура и роль в экономике России: автореферат дис. ... кандидата географических наук: 25.00.24/Рос. гос. пед. ун-т им. А.И. Герцена. - Санкт-Петербург, 2017. - 24с. С.11

¹⁰ Татулов К.Г. Офшорный бизнес в деятельности российских инвесторов: автореферат дис... кандидата экономических наук: 08.00.14 – Москва/ Моск. гос. ин-т междунар. отношений, 2014.- 26с. С.10

¹¹ Халдин М. А. Россия в офшорном бизнесе. – Москва: Междунар. отношения, 2005. - 173с. С. 12.

¹² Хейфец Б.А. Деофшоризация российской экономики: возможности и пределы. – М.: Институт экономики РАН, 2013. – 63 с. С.6.

¹³ Report on Non-Cooperative Countries and Territories. – FATF. – 2000. – [Электронный ресурс]. - URL: https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Initial%20Report%20on%20NCCTs%2002_2000.pdf (дата обращения: 06.06.2017).

	ключевые характеристики: отсутствие или только номинальные налоги; отсутствие эффективного обмена информацией; отсутствие прозрачности в действии законодательных, правовых или административных положений» ¹⁴	
Tax justice network	юрисдикция, которая стремится привлечь многонациональные компании, предлагая им средства, позволяющие им избежать или подорвать налоговое законодательство, правила и положения других юрисдикций, уменьшая их налоговые платежи в этих юрисдикциях ¹⁵ .	акцент на корпоративную налоговую гавань (англ. Corporate Tax Haven); побуждение других юрисдикций снижать свои налоговые ставки или налоговую базу в ответ на действия стран-офшоров.
Hampton M.P.	«территория, разрешающая финансовую деятельность, которая географически или законодательно по своим условиям отличается от финансовой деятельности на остальной территории офшорной юрисдикции» ¹⁶	финансовая деятельность на особых условиях
Shaxson N.	«территория, которая стремится привлечь бизнес за счет предоставления экономическим субъектам политически стабильных возможностей обходить правила, законы, и нормы, действующие в других юрисдикциях» ¹⁷	возможность обойти институциональные рамки в своей стране
Чамурлиев Г.П.	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.	льготные условия ведения бизнеса только для нерезидентов и только за пределами страны

В диссертации под офшором будет пониматься 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

¹⁴ Glossary of Tax Terms / OECD.- [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (дата обращения: 04.06.2017).

¹⁵ Tax justice network. [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.corporatetaxhavenindex.org/en/> (дата обращения: 05.06.2019).

¹⁶ Hampton M.P. The Offshore Interface. Tax Heavens in the Global Economy. – London: Palgrave Macmillan UK, 1997. 272 p. P. 17.

¹⁷ Шэксон Н. Люди, обокравшие мир. Правда и вымысел о современных офшорных зонах. – ЭКСМО, 2012. – 384с. С. 11.

только за пределами страны. Особенностью этого определения является акцентирование на возможности льготных условий ведения бизнеса исключительно для нерезидентов и только за пределами страны, чтобы не создавать конкуренцию местным предпринимателям; также отсекаются страны, которые обладают низкими налоговыми ставками для внутренних резидентов для развития отдельных секторов экономики (например, в сельском хозяйстве, малом бизнесе и т.д.) или отдельных регионов страны (например, Территории опережающего социально-экономического развития, Особые экономические зоны и т.д.).

Как видно из приведенной таблицы, в литературе приводятся различные определения понятия «офшор», которые содержат многообразные аспекты функционирования офшорных зон и их экономического и политического взаимодействия с остальным миром. Согласимся с Я.М. Мойсак, что одним из основных «показателей офшорной специализации юрисдикции является, как правило, несоразмерность объемов предоставления финансовых услуг экономике данной юрисдикции»¹⁸.

Несомненно, что деятельность офшоров оказывает влияние как на микроуровне - на деятельность отдельных компаний, на макроуровне - экономику стран (территорий), так и на мегауровне - мира в целом.

Хотя трактовок «офшора» существует много, определений «офшорной деятельности» почти не представлено в учебно-научной и справочной литературе. В частности, при подготовке диссертации удалось найти только следующую трактовку – «предоставление участникам офшорной зоны сервисных услуг, в том числе юридическое, налоговое обслуживание, удобное администрирование при регистрации офшорных компаний, широкий

¹⁸ Мойсак Я.М. Офшорные зоны зарубежной Европы: пространственная структура и роль в экономике России: автореферат дис... кандидата географических наук: 25.00.24/Рос. гос. пед. ун-т им. А.И. Герцена. - Санкт-Петербург, 2017.- 24с. С.11

спектр банковских услуг, включая сохранение конфиденциальности информации о таких услугах»¹⁹.

Исходя из всестороннего анализа термина «офшор», с акцентом на авторской трактовке, можно дать авторское определение понятия «офшорная деятельность» («офшорный бизнес»), характеризующегося как совокупность всех форм и видов операций с участием компаний из офшорных и «транзитных» юрисдикций, с учётом использования финансовых инструментов, организационных, налоговых, валютных и правовых условий. Концептуальным отличием является смещение акцента на деятельность компаний из оншорных юрисдикций с компаниями из «транзитных» юрисдикций, к которым в последние годы сместилась деловая активность.

Теоретическим базисом офшорной деятельности являются:

- неоклассическая теория международного движения капитала Э. Хекшера-Б. Олина в части воздействия на него налогообложения, которые первыми из экономистов обозначили одной из целей вывоза капитала уход от высокого налогообложения. Отдельно отметим, что она является корректной при некоторых допущениях и была актуальным объяснением развития мировой торговли в послевоенный период;

- современная теория бегства капитала (она не до конца ещё сформирована, т.к. «сам термин «бегство капитала» в научных публикациях трактуется по-разному ... эксперты Всемирного банка – к массовому оттоку капиталов любого характера и любой срочности; некоторые считают, что капитал «бежит» еще и потому, что имеет незаконное происхождение»)²⁰;

¹⁹ Павлов П.В. Особый административно-правовой режим на территории офшорных зон: порядок применения и направления совершенствования // Теоретическая и прикладная экономика. – 2012. – № 1. – С. 6 - 130. – [Электронный ресурс]. – URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=424 (дата обращения: 14.12.2019).

²⁰ Сулименко О. В. Функционирование российского капитала за рубежом и его влияние на национальную экономику: автореферат дис... кандидата экономических наук: 08.00.14- Ростов-на-Дону/РГЭУ «РИНХ», 2016. - 26с. С.22.

- парадокс Лукаса – иллюстрирующий, что потоки капитала чаще направлены не от стран с его избытком в бедные капиталом страны, а в обратном направлении²¹.

Как и любому экономическому явлению, офшорам присущи как положительные, так и негативные черты.

Согласно перечню положительных черт офшорной деятельности, предложенному Б.А. Хейфецем:

1) Офшоры ускоряют оборот финансовых активов и стимулируют трансграничные финансовые потоки, развивая финансовые рынки, диверсифицируя инвестиции, расширяя доступ к кредитам и распределяя капитал по странам мира;

2) Офшоры позволяют снизить инвестиционные риски, защитить права собственности инвесторов, что помогает экономически развиваться странам – донорам офшорных капиталов;

3) Офшоры стимулируют мировую экономическую активность, вынуждая другие страны вслед за офшорными снижать налоговую нагрузку;

4) Офшоры повышают конкурентоспособность компаний, предлагая гибкие пути для их развития в мировой и в национальной экономиках;

5) Офшоры ведут государства, в которых они были созданы, к повышению качества жизни населения, к росту человеческого капитала, что в результате влияет на развитие всей мировой экономики положительным образом²².

Негативные черты офшорной деятельности базируются на определении ОЭСР, которая в 1998 году определила 4 критерия для идентификации налоговых гаваней:

1) отсутствие или близкий к нулю налог на доходы;

²¹ Божечкова, Горюнов Е., Синельников-Мурылев С., Трунин П. Ограничения на движение капитала: мировой опыт и уроки для России // Экономическая политика. - 2017. -Т. 12. -№ 2. - С. 8–43. С. 12.

²² Хейфец Б. А. Офшорные юрисдикции в глобальной и национальной экономике. – Москва: Экономика. 2008. – 334 с. С. 134.

2) отсутствие эффективного обмена информацией о налогоплательщиках;

3) отсутствие прозрачности финансовых операций и отчетности;

4) отсутствие реального («вещественного») характера деятельности²³.

Дополним негативные характеристики офшоров авторским мнением:

1) создаются условия для недобросовестной (губительной) налоговой конкуренции, способствующей уходу от уплаты налогов;

2) приводят к недополучению налоговых отчислений в странах-донорах офшорного капитала;

3) способствуют нестабильности глобальной экономики из-за концентрации капитала в офшорах и их дефицита в странах-донорах офшорного капитала;

4) страны-доноры офшорного капитала лишаются инвестиций, а соответственно, производственных мощностей, рабочих мест;

5) предоставляют возможность размещения средств, нажитых незаконным путем и финансирования социально опасных явлений (терроризм, наркоторговля и т.д.);

6) снижается управляемость национальной экономикой ввиду того, что формально часть компаний управляется «из вне» - из офшорных территорий и юрисдикций, не всегда доброжелательно настроенных к России и активам россиян (присуще только странам СНГ).

По рекомендации ОЭСР, для определения, является ли страна офшорной, следует руководствоваться в первую очередь фактором о нулевом или крайне низком уровне налогообложения, и только потом принимать во внимание остальные критерии. Однако наличие только этого фактора недостаточно для признания юрисдикции офшором - ОЭСР считает,

²³ Countering offshore tax evasion: Some Questions and Answers on the Project. OECD, 2008. P.11. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/42469606.pdf> (дата обращения: 14.06.2017).

что каждая юрисдикция обладает правом самостоятельно принимать решение относительно установления налоговых ставок.

Такой несколько упрощенный метод ОЭСР по определению понятия офшора можно объяснить тем, такие территории рассматриваются прежде всего как способ губительной (недобросовестной) налоговой конкуренции с целью занижения налога. Однако недобросовестная налоговая конкуренция может быть охарактеризована не только указанными ОЭСР параметрами. Самое негативное её следствие состоит в необоснованном распределении финансов, которое охарактеризовано Н. Шэксоном как «проект избранных, которые придумали офшоры для самих себя, богатых и могущественных, чтобы беспрепятственно выжимать из общества материальные блага, ничего за них не платя»²⁴.

Е.А. Федорова, А.Э. Николаев, Б.К. Коркмазова, проведя эмпирическое исследование оценки влияния офшоризации на результаты деятельности отечественных предприятий за 2005–2012 гг. с использованием методологии, основанной на оценке значимости спилловер-эффектов (эффектов распространения), выявили, что в ряде случаев таким инструментом налогового планирования повышается конкурентоспособность компаний и их контрагентов²⁵.

Б.А. Хейфец подчёркивает «сложность выделения пагубной роли офшорных юрисдикций в получении необоснованных налоговых выгод от нормальной налоговой конкуренции между государствами, но не отрицает при всём этом негативных последствий активности в офшорах»²⁶.

Формальное определение офшора в нашем отечественном банковском и налоговом законодательстве совпадает и не привязано напрямую к его негативной репутации в международном налогообложении: «офшорные зоны

²⁴ Шэксон Н. Люди, обокравшие мир. Правда и вымысел о современных офшорных зонах. М.: ЭКСМО, 2011. - 384с. С. 13.

²⁵ Федорова Е.А., Николаев А.Э., Коркмазова Б.К. Влияние офшоризации на результаты деятельности российских предприятий // Корпоративные финансы. - 2015. -Выпуск №2(34).- С.51-62.

²⁶Хейфец Б. А. Офшорные юрисдикции в глобальной и национальной экономике. – М.: Экономика, 2008.- 334с. С. 140.

- государства и территории, предоставляющие льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающие раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций» (пп.1 п.3 ст. 284 НК РФ). В отношении компаний, зарегистрированных в офшорах применяется специально введенный термин «контролируемая иностранная компания» (далее КИК) (ст. 25.13 НК РФ).

Определение офшоров в российской законодательной базе подкреплено списком государств, признаваемых таковыми. Таких перечней несколько, они закреплены нормативными документами Минфина РФ, Федеральной налоговой службы и Банка России, сформированных со своей отдельной целью, но объединенных вопросами надзора над финансовой активностью, осуществляемой с резидентами офшорных стран, для подбора индивидуальных инструментов контроля и для адресного регулирования их деятельности.

В Приложении 1 диссертации представлена таблица, в которой обобщены актуальные на 2020г. списки стран/территорий, которые относятся к офшорным зонам различными государственными и международными структурами:

- столбец 2 - Организацией экономического развития и сотрудничества (только «серый» список, т.к. «черный» список пуст),
- столбец 3 - Советом Министров экономики и финансов Европейского Союза согласно 4-й директиве ЕС против отмывания денег (4th Anti-Money Laundering Directive, AMLD4) от 2015 г. (только «черный» список, без «серого» списка в редакции от 19.02.2020г.²⁷);
- столбец 4 - Министерством финансов РФ²⁸ (установлен в соответствии с подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, не пересматривался с ноября 2017г.);

²⁷ Европейский Союз обновил «черный список» офшоров. [Электронный ресурс]. – URL: <https://schmidt-export.ru> (дата обращения: 14.02.2020).

²⁸ Приказ Минфина России от 13.11.2007 N 108н (ред. от 02.11.2017) «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не

- столбец 5 - ФНС РФ²⁹ (предусмотрен подп. 3 п. 7 ст. 25.13 НК РФ, он пересматривается ежегодно, с учётом изменений в международных и отечественных правовых актах, а также практики обмена налоговой информацией);

- столбец 6 - утвержденный Центральным Банком Российской Федерации Указанием от 7 августа 2003 года № 1317-У³⁰ (не обновлялся с февраля 2014г.), который делит офшорные территории на три группы по рекомендованному ЦБ уровню взаимодействия российских и иностранных кредитных организаций (отдельно представлены в Приложении 2).

Список МВФ в таблице не представлен, т.к. эта организация прекратила его обновление в 2008г.; список FATF также не представлен, так как эта организация делает акцент не на налоговых условиях ведения деятельности, а на степени взаимодействия юрисдикций с данной организацией в части борьбы с отмыванием денег и терроризмом.

Как следует из Приложения 1, все списки отличаются друг от друга (по некоторым странам и территориям весьма значительно). Это объясняется конфликтом интересов государства и бизнеса, особенно в тех случаях, когда речь заходит о налогообложении и раскрытии финансовой информации. Списки офшорных зон формируются, как правило, для того, чтобы достичь определенного уровня антиофшорного регулирования на территории своей страны, либо на территории группы стран или в масштабах мировой экономики, однако не исключено и политическое давление.

Исследовательский интерес представляют также иные классификации.

предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 07.03.2018).

²⁹ Приказ ФНС России от 11.10.2019 N ММВ-7-17/511@ "Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 09.12.2019).

³⁰ Приложение 2 к Указанию ЦБ России от 7 августа 2003 года № 1317-У» О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорных зонах)». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 09.03.2018).

Так, международная неправительственная организация Tax Justice Network считает Великобританию наиболее важным игроком в офшорной системе из-за ее контроля над широкой сетью заморских британских территорий³¹. Этой организацией в мае 2019 года был составлен рейтинг юрисдикций по «Индексу корпоративной налоговой гавани» (англ. Corporate Tax Haven Index, сокр. СТНИ), возглавили который Британские Виргинские Острова, Бермудские Острова, Каймановы Острова³².

Ю.Н. Гамбеева, С.Н. Медведева в 2018г. по критерию степени налогообложения выделяли 4 группы стран, которых можно отнести к офшорным:

- «безналоговые зоны, когда уплачивается только единовременная ежегодная пошлина 200-400 долларов США (Виргинские, Каймановы, Сейшельские, Маршалловы острова, Белиз, Невис, Панама и Доминика);
- зоны с отсутствием налогообложения отдельных видов деятельности (Болгария, Латвия, Польша);
- зоны с полным или частичным освобождением от налогообложения отдельных юридических лиц в индивидуальном порядке (Кипр);
- зоны с очень низкими ставками по отдельным видам деятельности (Ирландия, Эстония, Черногория, Португалия)»³³.

Компании, оказывающие услуги по учреждению офшорных структур, предлагают клиентам собственную классификационную палитру:

- классические офшорные страны с безналоговым режимом для нерезидентных компаний, чьей основной привилегией до последнего времени являлся высокий уровень секретности личных и корпоративных данных; однако подписание частью из них (например, Британские Заморские территории) соглашений об обмене информации с лидирующими странами

³¹ Tax havens. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.taxjustice.net/faq/tax-havens/> (дата обращения: 11.03.20).

³² Corporate Tax Haven Index – 2019. [Электронный ресурс]. – URL: [Results https://www.corporatetaxhavenindex.org/en/introduction/cthi-2019-results](https://www.corporatetaxhavenindex.org/en/introduction/cthi-2019-results) (дата обращения: 17.03.20).

³³ Гамбеева Ю.Н., Медведева С.Н. Регулирование процесса деофшоризации в Российской Федерации на современном этапе // Российское предпринимательство. - 2018. - Том 19. - № 2. - С. 351-368. С.354.

мира лишило их привлекательности; из оставшихся представителей данной группы можно назвать Сент-китс и Невис, Панаму, Сейшелы, Белиз;

- низконалоговые юрисдикции - мидшоры (в настоящей диссертации применяется термин «транзитные юрисдикции») - страны, предлагающие нерезидентам пониженные налоговые ставки, стабильную финансовую и политическую систему, присутствующие в «белом списке» ОЭСР (Мальта, Кипр, Ирландия, Люксембург, Нидерланды, Сингапур и др.);

- страны-оншоры, не предоставляющие нерезидентам особых налоговых, регуляторных или прочих послаблений, но имеющие налоговые льготы в зависимости от вида деятельности и хозяйственных операций³⁴.

Т.В. Паентко предлагает особое внимание обратить на различие между классическими офшорами и респектабельными офшорными юрисдикциями, различающимися не только механизмом функционирования, но и отношением к ним международных организаций, банков и компаний с высокой деловой репутацией. Классические офшоры пользуются низким доверием со стороны банков и потенциальных партнеров, зачастую с ними не заключены соглашения об избежании двойного налогообложения. Респектабельные офшоры выполняют регуляторные требования относительно раскрытия информации о конечных бенефициарах, и, соответственно имеют высокую деловую репутацию³⁵.

О.С. Живихина выделяла как специфический момент офшорной активности наличие зональных сфер специализации: средоточие счетов вкладчиков находится в крупнейших финансовых офшорных центрах Лихтенштейна, Швейцарии, Люксембурга, Сингапура, Бахрейна и Каймановых островов; Коста-Рика привлекает представителей игорного бизнеса; Джерси специализируется на трастах; специализация Багамских и Бермудских остров, островов Мэн, Кайкос и Теркс – регистрация офшорных

³⁴ Классификация оффшоров. [Электронный ресурс]. – URL: <https://internationalwealth.info/offshore-offshores/classification-of-offshores/> (дата обращения: 10.03.2019).

³⁵ Паентко Т.В. Офшорные юрисдикции и особые экономические зоны: роль в системе мирохозяйственных связей / Особые экономические зоны. Зарубежный и отечественный опыт. Книга 2: монография / [И.А. Майбуков и др.]; под ред. И.А. Майбукова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. -287 с. С.20

страховых компаний; для регистрации холдингов обычно выбирают Нидерланды, Люксембург, Швейцарию и Лихтенштейн³⁶.

По критерию конфиденциальности на настоящий момент наибольшую анонимность в мире своим клиентам предлагают Сент-Китс и Невис, Белиз и острова Кука; поэтому в Невисе с 2012 года сектор финансовых услуг острова вырос более чем на четверть, так как компании из других офшоров перерегистрировались туда с целью сохранить секретность³⁷.

Т.С. Шепель, рассматривая офшоризацию как процесс, по критерию уровня экономики выделяет «микроуровень хозяйствующих субъектов, макроуровень национальных экономик и мегауровень мировой экономики»³⁸.

Согласимся с утверждением М.А. Халдина, что «концепция налоговой гавани внесла весомый вклад в теорию офшорного бизнеса, ... стала важным стимулом для поисков путей и методов минимизации налогов для состоятельных физических и юридических лиц - резидентов развитых стран с высоким уровнем налогообложения доходов»³⁹.

Подводя итог первому параграфу, представим авторскую концепцию налогообложения офшорной деятельности компаний (рис. 1). В офшорной деятельности вступают во взаимодействие, а не редко и в конфликт, интересы трех групп стран – 1. оншоров (доноров капитала), 2. офшоров, 3. «транзитных» юрисдикций (они появились позднее, чем первые две группы и именно в них сейчас в основном сосредоточена офшорная деятельность). В настоящее время на офшорную деятельность влияют как деглобализационные процессы в экономике, связанные с защитой странами своих налоговых интересов, так и процесс цифровизации и технологизации экономики, позволяющий компаниям легко переносить налоговую базу в страны с низким уровнем налогообложения.

³⁶ Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14. - Москва/ РАНХиГС, 2013. - 143с. С 31.

³⁷ Невис: как крошечный остров стал самой скрытной офшорной зоной мира. [Электронный ресурс]. – URL: <https://fin-accounting.ru/financial-news/2019/nevis-most-secret-offshore-haven> (дата: 15.04.2020).

³⁸ Шепель Т.С. Трансформация механизма функционирования мирового хозяйства: роль процесса офшоризации: Дис. ... кандидата экон.наук: 08.00.14 – Ростов-на-Дону/РГЭУ «РИНХ», 2015. -194с. С.8.

³⁹ Халдин М.А. Россия в офшорном бизнесе. – Москва: Междунар. отношения, 2005. – 173 с. С. 26.

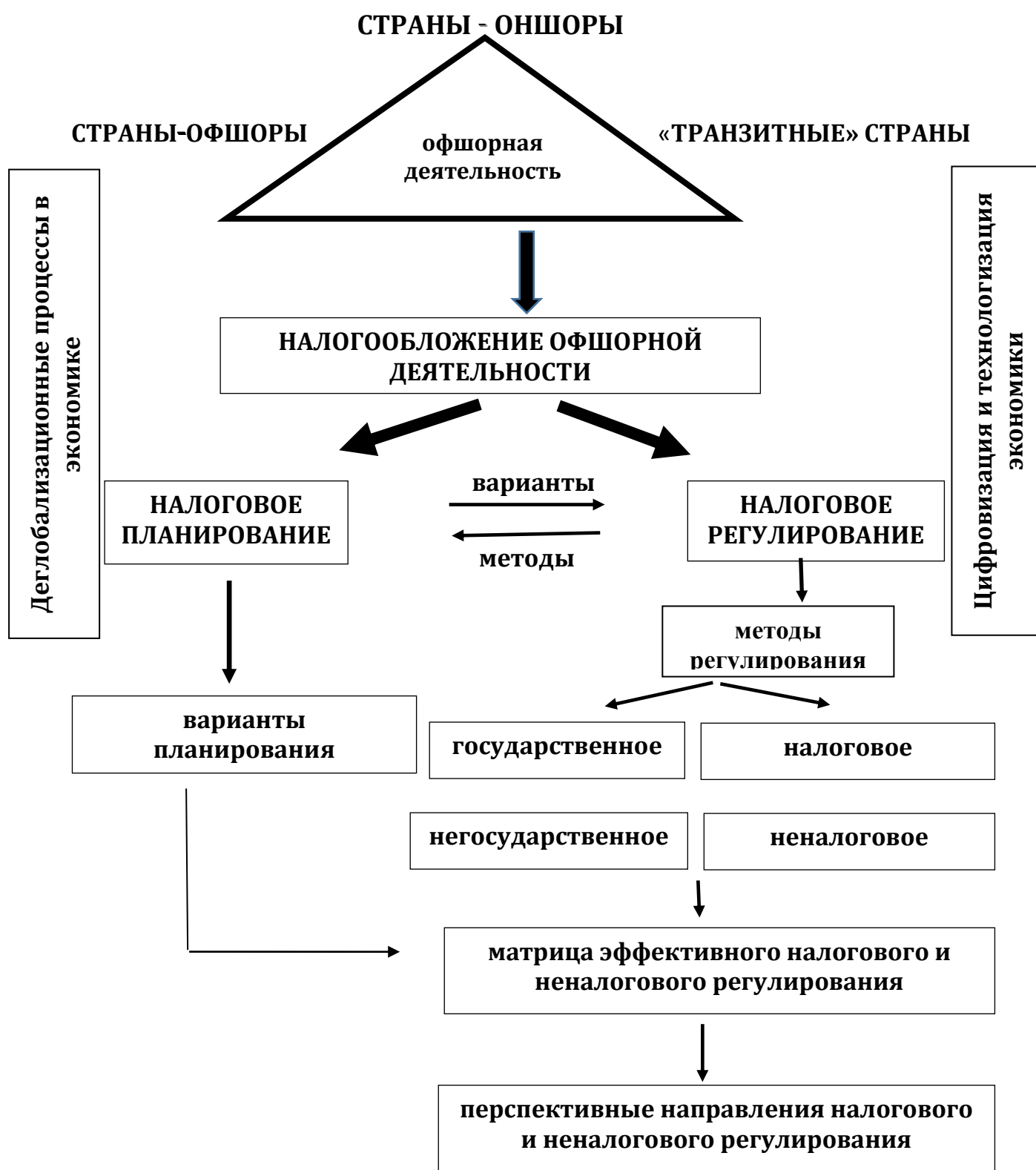


Рисунок 1 - Концепция налогообложения офшорной деятельности компаний⁴⁰

⁴⁰ Составлено автором диссертации

Налогообложение офшорной деятельности предлагается разделить на два направления: налоговое планирование и налоговое регулирование. Налоговое планирование является прерогативой хозяйствующих субъектов (компаний и физических лиц). В зависимости от используемых компаниями вариантов налогового планирования государство применяет методы регулирования: налоговое, неналоговое, государственное, негосударственное, которые могут парно сочетаться и в авторской трактовке реализуются в матрице и перспективных направлениях эффективного налогового и неналогового регулирования.

1.2 Развитие подходов к выделению этапов эволюции офшорной деятельности компаний

Применяя исторический подход, проследим эволюцию офшоров, как мест сосредоточения безналогового и/или низконалогового предпринимательства.

Еще с древности на протяжении веков существовали территории, выполнявшие роль, весьма близкую к функционалу современных офшорных зон. Примером выступает практика землевладельцев Индии в 12-13 веках, которые передавали свои земли монастырям, освобожденным от государственных пошлин, и так получали фискальные преимущества⁴¹. Средиземноморские острова, города Крита и Финикии, на которых купцы античного мира хранили вывозимые и ввозимые товары с целью избежать двухпроцентной налоговой ставки, действовавшей на территории города - государства Афины; уже тогда в этом регионе, изобиловавшем пиратами, первые безналоговые территории обрели свою сомнительную репутацию⁴². С XI в. острова Гернси, Джерси и Мэн,

⁴¹ Офшорные мифы россиян. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.audit-it.ru/cblogs/internationalwealth/995037.html> (дата обращения: 10.04.2018).

⁴² Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14/ РАНХиГС. - Москва, 2013. - 143с. С.11-12

подконтрольные Британской короне, получив налоговую независимость от Великобритании, до настоящего времени являются одними из ведущих офшорных зон Европейского региона⁴³.

В Средневековой Европе процветание налоговых гаваней тесно связано с наделённым особым налоговым статусом Ватиканом, а также Лондоном, в котором купцы, являющиеся членами Ганзейского торгового сообщества и ведущие свою деятельность в британской столице, полностью освобождались от уплаты налогов. В XV в. Фландрия также была развитым международным коммерческим центром с небольшим количеством ограничений и низким налогообложением на местные и иностранные товары, чем пользовались купцы, чтобы избежать английских налогов и пошлин⁴⁴.

В то же самое время в Карибском бассейне многие острова обладали рядом параметров, характерных для нынешних офшорных зон, но омраченных межэтническим пиратством. Другим примером преобразования пиратской вольницы в популярный офшор является остров Мэн, расположенный между Ирландией и Великобританией, выступавший некогда центром владений викингов⁴⁵.

В XVIII в. в офшорах Латинской Америки американские торговцы уклонялись от английских налогов на импортируемые товары; одновременно зарождались новые характерные для офшорной активности элементы, такие как секретность – так, в Женеве ввели закон о ведении банками учёта счетов без раскрытия имён клиентов⁴⁶.

Обобщая вышеуказанную историческую ретроспективу, можно утверждать, что фактическое формирование офшорных юрисдикций современности начинается в период конца XIX–начала XX вв. В работах ученых представлены различные схемы выделения этапов эволюции

⁴³ Мойсак Я.М. Офшорные зоны зарубежной Европы: пространственная структура и роль в экономике России: автореферат дис... кандидата географических наук: 25.00.24/Рос. гос. пед. ун-т им. А.И. Герцена - Санкт-Петербург, 2017. – 24с. С.11.

⁴⁴Хейфец Б. А. Офшорные юрисдикции в глобальной и национальной экономике. – Москва: Экономика, 2008. – 334 с. С. 34.

⁴⁵ Алексеев А.Ф. Офшор для чайников. - Москва: ООО «И.Д. Вильямс», 2011. - 144с.

⁴⁶ Туник И.Ю., Поляков В.А. Офшоры: пособие по увеличению прибыли. – СПб.: Питер, 2008. – 234 с. С. 26

офшоров, однако для достижения цели настоящего исследования актуально её рассмотрение именно в контексте влияния на её развитие налогового и неналогового регулирования.

В Приложении 3 представлены ряд авторских подходов российских и зарубежных исследователей к выделению этапов эволюции офшоров, а также предложена собственная трактовка выделения этапов эволюции офшорной деятельности, в том числе с учетом современных ее изменений под воздействием совокупности факторов развития мировой экономики. Рассмотрим авторскую этапизацию более подробно, отдельно отметив, что первые четыре этапа во многом схожи с трактовкой этапизации, предложенной О.С. Живихиной в диссертации 2013г.

Первый этап – зарождение офшорной активности (XIX в. – 50-е гг. XX в.) – выявляет отсутствие стратегической политики по созданию офшорных зон. Большую роль на этом этапе играет процесс формирования системы налогообложения в большинстве ведущих национальных экономик мира, результатом чего явилось пристальное внимание государства к соблюдению принципа всеобщности в налогообложении, что заставило компании оптимизировать свои налоговые обязательства, в том числе через офшорные структуры.

Первыми налоговыми гаванями того периода можно назвать американские штаты Делавэр и Нью-Джерси, новаторски применившими еще в конце XIX в. принцип «облегченного учреждения фирм», используемый сейчас всеми современными офшорами. На фоне жесткой англо-саксонской законодательной базы эти передовые идеи получили широкое распространение в 80-х гг. 19в., а уже с 1920-х гг. эта американская практика успешно применялась в Европе, в частности в Швейцарии. В то же время в Великобритании зарождается ещё одна характерная особенность офшорной активности - впервые возникают «виртуальные резиденции», зарегистрированные в столице Великобритании, но деятельность свою там не

осуществлявшие, в связи с чем не уплачивающие налоги согласно местному законодательству. Позже эту тактику взяли на вооружение Каймановы острова, Багамы и Бермуды⁴⁷.

После кризиса в 1929 г. и последовавшего большого количества банкротств в Германии и Австрии, правительство Швейцарии с целью защиты национальной банковской системы страны изменило банковское законодательство в 1934г., всесторонне засекретив банковскую информацию обо всех счетах, открываемых в местных банках не только от органов управления других стран, но и от госорганов самой Швейцарии под угрозой уголовного наказания.

Объединив упрощённый порядок регистрации фирм в Америке, английские виртуальные резиденции и швейцарскую банковскую засекреченность сведений, были сформированы три важнейшие особенности офшоров, которые вскоре были внедрены небольшими государствами. В практике офшорных юрисдикций и позднее применяется заимствование идей друг у друга, стремясь улучшить законы, доказавшие свою востребованность у компаний. В частности, первым предусмотревшим возможность создания освобождённых от налогов холдингов, является Лихтенштейн. В Соединённых Штатах 1930-х гг., на фоне противостояния практике некоторых стран по привлечению капитала, возник повышенный спрос на юрисдикции с низким налогообложением (в частности, Багамские острова), поскольку в связи с Великой депрессией заметно выросли как личные, так и корпоративные налоги. В межвоенный период начала XX в. в качестве офшоров экономически развитых стран использовались Панама, Бермуды и Джерси⁴⁸.

Подводя итог первому этапу, можно сделать вывод, что основные черты офшоров были разработаны не ими самими, а извне - оншорными

⁴⁷ Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14/ РАНХиГС.- Москва, 2013. – 143с. С.12-15

⁴⁸ Там же, с.15

юрисдикциями. В этой связи, представляется весьма корректной научная позиция М.А. Халдина, что «инициаторами учреждения первых офшоров считаются, с одной стороны, Правительство Англии, а с другой - американский и британский финансовый капитал»⁴⁹, чем объясняется либеральный подход к офшорам со стороны международных организаций и ведущих развитых стран вплоть до конца 90-х гг. XX в. Этому же мнению придерживается В.Л. Иноземцев: «система офшорных юрисдикций была создана прежде всего в интересах крупного бизнеса из самих развитых стран, который использовал офшорные схемы для оптимизации налогообложения»⁵⁰.

На втором этапе эволюционного развития офшорных зон (конец 50-х гг.–60-ые гг. XX в.) под влиянием широкого распространения кейнсианских концепций государственного регулирования экономики и усиления роли фискального регулирования национальных экономик происходит активное распространение офшорных юрисдикций в мировой экономике и формирование мирового рынка офшорных услуг.

В трудах М.А. Халдина появление и активное развитие офшорных зон на территориях бывших колоний Великобритании объясняется стремительным распадом ее колониальной империи и попытками удержать власть на зависимых территориях. Британские власти в целях снижения расходов на содержание колоний, вынуждены были ввести послабления в их налоговые законодательства, создав условия для первых офшорных налоговых схем⁵¹.

В этот же период происходит становление лондонского евторынка в конце 1950-х гг., когда Банк Англии, официально объявляет все транзакции, реализуемые банками страны по поручениям заёмщиков или кредиторов, не проживающих в Королевстве, как осуществлённые не в Великобритании, что

⁴⁹ Халдин М. А. Россия в офшорном бизнесе. – Москва: Междунар. отношения, 2005.-173с. С. 28.

⁵⁰ Иноземцев В. Тёмные пятна. [Электронный ресурс]. – URL: <https://spektr.press/temnye-pyatna-pochemu-ssha-i-es-kapitulirovali-v-vojne-s-ofshornymi-finansami/> (дата обращения: 10.01.2020).

⁵¹ Халдин М. А. Россия в офшорном бизнесе. – Москва: Междунар. отношения, 2005. – 173 с. С. 27-28.

обеспечивало нерегулируемость рынка, делая его «офшорным». Начало 1960-х гг. ознаменовалось распространением правил евторынка на острова Мэн, Гернси и Джерси; уже к 1964 году три крупнейших американских банка: The Bank of America, Citibank и Chase Manhattan контролировали эти территории; далее, к 1966 году, после введения необходимых адаптационных законов, к приведённой выше группе офшоров присоединились Каймановы острова⁵².

«Холодная» война оказала позитивное влияние на укрепление офшорного бизнеса, когда послевоенное сложное экономическое положение и увеличивающееся налоговое бремя, спровоцировало отток капитала в Швейцарию и подконтрольные Британии офшорные островные зоны; одновременно была решена задача по защите важной коммерческой информации на офшорных территориях благодаря созданию в Тихоокеанском и Карибском бассейнах большого количества военных баз НАТО⁵³.

Таким образом, на завершающей стадии второго этапа происходит формирование мирового рынка офшорных услуг как отдельной экономической подсистемы.

Третий по счёту этап (70-е – середина 90-х гг. XX в.) эволюции характеризуется расцветом офшорной деятельности по всему миру, что объясняется успехом карибских и европейских налоговых зон, привлекающих внимание всё большего количества клиентов. Кризис в национальных экономиках в большинстве западных стран в 70-х гг., распад колониальной системы в 60-х гг. и трудности в формировании их налоговых систем, способствовали тому, чтобы бывшие метрополии поощряли

⁵² Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. кандидата экономических наук. 08.00.10, 08.00.14/ РАНХиГС. - Москва, 2013.- 143с. С.15-16

⁵³ Туник И., Поляков В. Офшоры: пособие по увеличению прибыли. - СПб: Питер, 2008. – 234 с. С. 27-28.

формирование офшорных юрисдикций на территории своих утраченных колониальных владений⁵⁴.

В 1966 г. на острове Норфолк появляется первая налоговая гавань Австралии и далее тихоокеанские территории ускоренными темпами начинают внедрять адаптированное законодательство и вступают в соперничество за иностранные капиталы: Вануату в 1970–71 гг., Науру в 1972 г., Острова Кука в 1981 г., Тонга в 1984 г., Самоа в 1988 г., Маршалловы острова в 1990 г. Конкурентными преимуществами новых офшорных территорий являлись: нулевое или низкое налогообложение для освобождённых от уплаты налогов компаний-нерезидентов; условия строгой банковской секретности, аналогичные швейцарским; наличие законов об офшорном страховании и трастовых компаниях; выбор т.н. «удобного флага» - возможность приписать воздушное или морское судно к порту страны с наилучшим налогообложением, конфиденциальность информации о конечных бенефициарах компании, использование онлайн-торговли⁵⁵.

Ещё один важный по значимости офшорный центр финансовых услуг был основан в Дублине в 1987 г., с предоставлением пользователям 10% корпоративного налога для применения во всех отраслях промышленности⁵⁶. Возникновению дублинского офшорного центра «предшествовал успех ирландской особой экономической зоны в Шенноне, созданной в 1959 г.»⁵⁷

Таким образом, в период 1980-х гг. распространение офшоров охватило все континенты; к началу 1990-х гг. во всём мире насчитывалось от шестидесяти до ста офшорных территорий. Весьма показательной в этом аспекте выглядит статистика Банка международных расчетов, по которой

⁵⁴ Ярошевич В. Офшорный сегмент мировой экономики: эволюция и тенденции развития / В. Ярошевич, А. Сарган // Банкаўскі веснік. - 2013. - № 7. - С.33-39. С.34.

⁵⁵ Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. кандидата экономических наук. 08.00.10, 08.00.14/ РАНХиГС. - Москва, 2013.- 143с. С.17

⁵⁶ Narrative Report on Ireland: How Ireland became an offshore financial centre. – Financial Secrecy Index, 2015. – Tax justice Network, 2015. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2015/11/Ireland.pdf> (дата обращения: 06.05.2018).

⁵⁷ Цепилова Е.С. Развитие особых экономических зон в странах Евросоюза. / Особые экономические зоны. Зарубежный и отечественный опыт / Под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. Монография. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. 287 с. С.74-75.

почти половина глобального кредитования осуществлялась через налоговые гавани, и кроме того, получателями одной трети всех зарубежных инвестиций также являлись офшоры⁵⁸. Их дальнейшее развитие было обусловлено перетоком в них капиталов из развивающихся стран, в том числе с постсоветского пространства.

Б.А. Хейфец поясняет данную ситуацию следующим образом: «глобализация финансовых рынков превратила финансовые отношения в самостоятельный фактор развития мировой экономики, где офшорный капитал можно рассматривать как особую форму движения финансового капитала. Интернационализация мировых финансов в свою очередь сама послужила причиной возникновения офшорных финансовых центров: вышедший за границы капитал желал уйти от жесткого национального регулирования и контроля и создать для себя благоприятные условия развития»⁵⁹.

Бегство капитала и сокращение налоговой базы недолго оставались незамеченными, и вскоре начинается новый этап в истории офшорных зон, ознаменованный усилением государственного и межгосударственного контроля и развёртыванием антиофшорной риторики.

На *четвёртом этапе* развития офшоров (середина 90-х гг. XX в. – конец 2000-х гг.) произошло осмысление мировым сообществом офшорной активности с выявлением их значимости в формировании мировой экономической системы с присущей ей неравномерностью развития и неравенством доходов как внутри страны, так и между странами. На протяжении почти сотни лет развитые страны не противились экономической деятельности офшорных зон; более того, исходя из вышеизложенной эволюции офшоров, непосредственно в США и Великобритании были придуманы принципы офшорной деятельности, а их представители крупного

⁵⁸ Palan R., Wigan D. Herding Cats and Taming Tax Havens: The US Strategy of 'Not In My Backyard'. – Global Policy. – 2014. – Volume 5. – Issue 3 (September). – P. 334-343.

⁵⁹ Хейфец Б. А. Офшорные юрисдикции в глобальной и национальной экономике. – Москва: Экономика. – 2008. – 334 с. С. 43.

бизнеса были заинтересованы в использовании таких юрисдикций. Именно поэтому большинство существующих налоговых гаваней развивалось вокруг основных геополитических планетарных полюсов: Соединённых Штатов Америки, Великобритании и Континентальной Европы, каждый из которых преследовал собственные политические и экономические цели (таблица 2).

Таблица 2 - Формирование офшорных юрисдикций вокруг основных геополитических полюсов мировой экономики⁶⁰

Геополитический полюс	Офшорные юрисдикции
США	Штаты: Флорида, Вайоминг, Делавэр, Невада. Заморские сателлиты: Американские Виргинские острова, Маршалловы острова, Панама
Великобритания	Багамские острова, Бермудские острова, Британские Виргинские острова, Гернси, Гибралтар, Джерси, Ирландия, Каймановы острова, остров Мэн, острова Теркс и Кайкос, Федерация Сент Китс и Невис
Континентальная Европа	Австрия, Андорра, Бельгия, Лихтенштейн, Люксембург, Мадейра, Монако, Нидерланды, Швейцария

США использовали данную возможность для более эффективного вложения финансовых ресурсов американских банков и компаний; Великобритания стремилась к сохранению влияния над своими бывшими колониальными, а теперь зависимыми территориями; континентальная Европа была заинтересована в привлечении дополнительного притока инвестиций.

Некоторые исследователи придают особое внимание геополитическим аспектам развития мирового офшорного сектора - в публикациях даже появился термин «офшорная геополитика»⁶¹, подразумевающий захват наиболее активными субъектами мировой геополитики форпостов офшорного предпринимательства.

Чуть позднее офшоры стали формироваться в районе таких новых геополитических полюсов, как Юго-Восточная Азия, включая Сингапур и

⁶⁰ Составлено автором диссертации по: Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. ... кандидата экономических наук. 08.00.10, 08.00.14/ РАНХиГС. - Москва, 2013.- 143с. С.20

⁶¹ Дергачев В.А. Офшорная геополитика // Вестник аналитики. - 2011.— № 4. – С.34-45.

Гонконг, обслуживающие Азиатско-Тихоокеанский регион, и в области Персидского залива, где налоговые гавани обслуживают ближневосточные нефтедобывающие государства⁶².

Соответственно, как подмечено Н. Шэксоном, «самыми важными налоговыми гаванями в мире оказываются не экзотические острова, а некоторые из самых могущественных стран мира», а в отношении прочных связей, складывающихся между развитыми странами и офшорами, он использует термин «паутина», вместо более общего - «глобализация»⁶³.

Возникшие масштабные потери бюджетных доходов стран, в которых бизнес прибегал к офшорной деятельности, привёл к её критике мировым сообществом и появлению совместной политики против уклонения от уплаты налогов и утечки капитала. Одним из первых международных антиофшорных документов, является Конвенция ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25 ноября 1988 года, вступившая в силу 1 апреля 1995 года после ратификации США, Данией, Финляндией, Нидерландами, Швецией⁶⁴.

В конце 1990-х гг. толерантное отношение к офшорным зонам начинает меняться на более требовательное – Правительствами развитых стран и международными экономическими организациями выдвигаются соответствующие инициативы - подготовленный ОЭСР в 1998 г. доклад «Недобросовестная налоговая конкуренция: формирующаяся глобальная проблема» (Harmful Tax Competition, An emerging Global Issue), «ставший ответом на запросы стран – членов ОЭСР с целью обобщить опыт

⁶² Гамидуллаев С.Н. Современные проблемы функционирования правового института офшорных зон: монография / С. Н. Гамидуллаев, П. В. Павлов; Российская таможенная акад., Ростовский фил. - Ростов-на-Дону: РФ РТА, 2011. - 137 с.

⁶³ Шэксон Н. Люди, обокравшие мир. Правда и вымысел о современных офшорных зонах. – М.: ЭКСМО, 2012. – 384 с. С. 23.

⁶⁴ Катасонов В. Соединённые Штаты как всемирный офшор. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://news-front.info/2017/05/11/soedinyonnye-shtaty-kak-vsemirnyj-offshor-valentin-katasonov/> (дата обращения: 14.12.2019).

использования ненадлежащей налоговой практики в глобальном масштабе и предложить пути решения соответствующих проблем»⁶⁵.

Мировой финансовый кризис 2008-2009гг. стал наивысшей точкой негативного отношения к офшорным зонам, поскольку их признали первопричинами общемировых экономических проблем: нелегальном оттоке капитала, теневых операциях, выводе прибыли из-под налогообложения, непрозрачности финансовой информации для контролирующих служб. После кризиса 2008 года началось глобальная антиофшорная компания в связи с сокращением государственных бюджетов, вызванным уклонением от налогов при применении офшорной деятельности. Лондонский саммит «Группы двадцати» (G20) в апреле 2009 г. положил начало борьбе международного сообщества с офшорами, как одной из основных причин мирового экономического кризиса, под девизом «эра налоговых гаваней закончилась»⁶⁶.

Пятый этап эволюции офшоров (конец 2000-х гг. - конец второго десятилетия XXI вв.) ознаменован развитием системных мер налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности как на национальном, так и наднациональном уровне; а также сдвигом спроса со стороны бизнеса от услуг традиционных офшоров к «транзитным» юрисдикциям. В этот же период появилась цифровая экономика, которая оказала существенное влияние на подвижность налоговых баз мобильного капитала.

Самым характерным явлением пятого этапа развития офшорных зон (в авторской трактовке) является появление мидшоров ((англ. mid-shore), «спарринг-офшорных юрисдикций», «транзитных» юрисдикций - именно последнее определение представляется нам наиболее уместным и корректным). Этот термин вывели специалисты–практики по офшорному налогообложению для тех юрисдикций, которые являются промежуточными

⁶⁵ Шелепов А.В. Проект BEPS: глобальное сотрудничество в сфере налогообложения // Вестник международных организаций. - 2016. -Т. 11.- № 4. – С.36-59. С.37.

⁶⁶ G20, 2009. London Summit Communique: Global Plan for Recovery and Reform, April 2. – [Электронный ресурс]. - URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2009/2009communique0402.html> (дата обращения: 06.06.2018).

между классическими офшорами с присущими им характерными признаками и юрисдикциями с обычным налоговым режимом, но с высокой репутационной составляющей, что, естественно, сказывается на высокой цене формирования структуры⁶⁷. «Чаще всего спарринг-офшорными юрисдикциями («компаниями специального назначения», кондуитными компаниями) выступают Нидерланды, Великобритания, Канада, Дания, Франция, Исландия, Испания, Италия, Австрия, Венгрия, Греция, Новая Зеландия, США, Люксембург, Ирландия, Португалия...Сложные «офшорные финансовые сети» создают, как правило, крупные транснациональные компании»⁶⁸. Далее в работе в контексте офшорной деятельности рассматриваются и офшорные, и «транзитные» страны.

Согласно данным ОЭСР, минимальные потери от налогового планирования с использованием офшорных и «транзитных» юрисдикций составляют около 240 млрд долл. США ежегодно⁶⁹. Для транснациональных корпораций развитых стран офшоры являются эффективным инструментом международного налогового планирования, позволяя уходить от налогообложения при формальном соблюдении законов через размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли (Base Erosion and Profit Shifting, далее BEPS): налогооблагаемая прибыль переводится в юрисдикции, где не велась хозяйственная деятельность, но налоговые ставки близки к нулю или нулевые. В 2013г. «впервые в истории международного сотрудничества в налоговой сфере были объединены усилия двух ключевых институтов – ОЭСР и «Группы двадцати» и создан план BEPS. Работа в данной области привела к становлению в качестве важнейшего института в сфере международного регулирования по налоговым вопросам - Глобального

⁶⁷ Ревенко Н. Что такое мидшор? – [Электронный ресурс]. - URL: <http://www.internationalwealth.info/offshore-jurisdictions/what-is-midshore> (дата обращения: 08.10.2019).

⁶⁸ Хейфец Б.А. Борьба с офшорами имеет российскую специфику. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://iq.hse.ru/news/177668593.html> (дата обращения: 18.10.2019).

⁶⁹ BEPS. – [Электронный ресурс]. - URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/> (дата обращения: 08.06.2020).

форума по вопросам прозрачности и обмена информацией в налоговых целях»⁷⁰.

На этом этапе борьба Правительств ведущих стран с офшорными структурами и с перетоком в них незаконных капиталов вышла за пределы национального регулирования, приняла глобальный масштаб, превратившись в общемировую тенденцию, обрела политическую окраску. Наиболее существенное влияние на офшорный рынок оказало изменившееся межгосударственное взаимодействие в налоговой сфере, нацеленное прежде всего на предотвращение губительной (недобросовестной) налоговой конкуренции, ставшей наиболее ощутимой в информационную эпоху развития мировой экономики. Причем фокус ОЭСР в части реализации проекта BEPS был смещен с взаимодействия государств на реализацию ими мер воздействия на поведение и деловую практику корпораций. Это обусловлено тем, что «мировая торговля в последние несколько десятилетий развивалась (если не говорить о торговле нефтью) не как межстрановый, но скорее как внутрикорпоративный бизнес - по различным оценкам, от 35 до 50% товарной массы, пересекавшей национальные границы, не выходили из зоны ответственности определенной корпорации»⁷¹.

В этот период налоговые гавани стали объектом строгого контроля не только со стороны национальных правительств («охота на лис» в Китае, «национализация элит» в России, Ордер на арест имущества неустановленного происхождения в Великобритании⁷²), но и широкого спектра институтов глобального управления (ФАТФ, ОЭСР, МВФ, G8/G20), а также международных неправительственных организаций (Tax Justice Network, Oxfam).

⁷⁰ Шелепов А.В. Проект BEPS: глобальное сотрудничество в сфере налогообложения // Вестник международных организаций. - 2016. - Т. 11. - № 4. - С.36-59. С.37.

⁷¹ Иноземцев В. Обновление цепочек: какой станет международная торговля после кризиса. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.rbc.ru/opinions/business/15/04/2020/5e9581ce9a79472109b19010> (дата обращения: 15.04.2020).

⁷² Иноземцев В. Тёмные пятна. [Электронный ресурс]. – URL: <https://spektr.press/temnye-pyatna-pochemu-ssha-i-es-kapitulirovali-v-vojne-s-ofshornymi-finansami/> (дата обращения: 10.01.2020).

Так, в 2010г. был принят FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) - американский закон о налогообложении иностранных счетов, обязавший финансовые институты мира предоставлять информацию о своих клиентах - американских гражданах и компаниях налоговой службе США, без аналогичного обязательства со стороны США в отношении других стран.

В соответствии с проектом BEPS в 2014 году был одобрен CRS (Common Reporting Standard) - мировой стандарт для автоматического обмена налоговой информацией. В 2020г. соглашение охватывало 135 юрисдикций, включая и те, которые всегда относились к традиционным офшорам: Британские Виргинские острова, Белиз, Бермудские острова, острова Джерси и Гернси, Кипр, Нидерланды, Швейцария.⁷³ В России обмен информацией налогового характера заработал с 1 января 2018 года.

В 2013-2014 гг. Великобритания и Нидерланды распространили действие Конвенции ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам на свои зависимые территории. Отдельно отметим, что США не взял на себя обязательства в рамках этой Конвенции по территориям с аналогичным статусом (Виргинские острова, Гуам, Пуэрто-Рико)⁷⁴.

В результате данных мероприятий, на Британских Виргинских островах, количество новых компаний, созданных за 2018 год, сократилось более чем на 50% по сравнению 2012 годом; банковский сектор острова Джерси теперь составляет половину от своего размера в 2007 году. У большинства офшорных юрисдикций нет выбора - при закрытии доступа к международной финансовой системе, или санкциях со стороны ЕС или США, территория не сможет предоставлять свои услуги⁷⁵.

Отметим важную деталь - главные инициаторы борьбы с офшорами (Великобритания и США) в историческом аспекте внесли основной вклад в

⁷³ BEPS. – [Электронный ресурс]. - URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/> (дата обращения: 08.06.2020)

⁷⁴ Катасонов В.Ю. Соединённые Штаты как всемирный офшор. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://news-front.info/2017/05/11/soedinyonnye-shtaty-kak-vsemirnyj-offshor-valentin-katsonov/> (дата обращения: 14.12.2019).

⁷⁵ Невис: как крошечный остров стал самой скрытной офшорной зоной мира. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://fin-accounting.ru/financial-news/2019/nevis-most-secret-offshore-haven> (дата обращения: 24.12.2019).

развитие офшорной концепции бизнеса. Но США так и не подписали соглашение ОЭСР об автоматическом обмене по финансовым счетам в налоговых целях, а Великобритания не осуществляла автоматический обмен с Россией в 2019-2020г. США оказывают существенное влияние на мировую экономику и политику, а под юрисдикцией Великобритании находятся ее коронные владения - ведущие мировые офшорные зоны, для которых финансовая транспарентность и межгосударственное взаимодействие в обмене налоговой информацией означает существенную потерю клиентской базы, вплоть до утраты действующих бизнес-схем. Поэтому при такой активной риторике ведущих стран, нацеленной на искоренение офшоров как экономического явления, реальные действия не столь результативны.

Борьба с негативными последствиями офшорной деятельности привлекла не только финансовые ведомства, но и получила резонансную огласку в мировом сообществе - скандал с «Панамским досье» (PanamaPapers⁷⁶) весной 2016г. стал самой крупной утечкой информации об офшорных счетах политиков, государственных деятелей и крупных бизнесменов из разных стран; он показал, что несмотря на международную борьбу с офшорами, они до сих продолжают процветать.

Между тем, что усилия по борьбе с офшорами не тщетны – согласно Глобального индекса финансовых центров (GFCI 26) (сентябрь 2019г.) показатели зависимых от Соединенного Королевства островных территорий упали, при этом Остров Мэн опустился на пять мест в рейтинге, Джерси упал на 12 мест, Гернси продолжил свое быстрое снижение индекса, опустившись на 17 мест после своего падения на 15 мест в GFCI 25⁷⁷.

Шестой этап эволюции офшоров (конец второго десятилетия XXI вв. – настоящее время) характеризуется трансформацией офшорного сектора под влиянием такого глобального фактора как активно изменяющийся в

⁷⁶ The Panama Papers: Exposing the Rogue Offshore Finance Industry. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/> (дата обращения: 14.12.2019).

⁷⁷ The Global Financial Centres Index 26 (GFCI 26). – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.longfinance.net/publications/long-finance-reports/global-financial-centres-index-26/> (дата обращения: 17.12.2019).

последние годы характер международных отношений – отход экономической политики ряда стран от глобализации к протекционизму и даже национализму (деглобализация экономики). Одновременно ужесточился национальный и наднациональный контроль за такой деятельностью, повысилась транспарентность, сократилось число компаний без реального содержания в традиционных офшорах, но увеличилось число промежуточных компаний в «транзитных» юрисдикциях, на которые нет такого политического давления, как на классические офшоры, и одновременно они намного более привлекательны для ведения бизнеса, чем высоконалоговые юрисдикции-оншоры.

Ряд «транзитных» юрисдикций (например, Ирландию, Швейцарию) А.И. Погорлецкий классифицирует как «налоговые лаборатории»⁷⁸, чьи общемировые конкурентные позиции для международного бизнеса определяются их налоговой системой. Особенностью налогового климата этих стран является нацеленность на интересы нерезидентов (иностранных компаний и состоятельных физических лиц), в то время как остальные страны мира создавали и реформируют свою налоговую систему согласно интересам резидентов страны. Эти страны достаточно осторожно внедряют налоговые инновации, в основном из-за влияния из-вне, так как опасаются потерять свою налоговую привлекательность для нерезидентов.

Большинство «транзитных» стран используют в своем налоговом законодательстве агрессивные подходы к привлечению капитала и не облагают существенными налогами полученные от нерезидентов так называемые «пассивные» доходы (дивиденды, проценты, роялти).

Усиление экономического национализма⁷⁹ способствует усилению мер по защите национальной налоговой базы: деятельность с традиционными офшорами становится все более невыгодна с финансовой

⁷⁸ Погорлецкий, А. И. Инновации в налоговых системах ведущих стран мира на современном этапе развития / Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: монография. - М.: Юнити-Дана, 2014. С. 334.

⁷⁹ Ковалев А.А. Экономический национализм. Предпосылки возникновения и влияние на современный мир // Теоретическая и прикладная экономика. – 2020. – № 3. – С. 62 - 77. – [Электронный ресурс]. - URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=30249 (дата обращения: 18.11.2020).

и/или с административной стороны, страны-оншоры инициируют пересмотр условий деятельности с «транзитными» юрисдикциями в сторону увеличения налоговых поступлений от них через пересмотр международных налоговых соглашений и обеспечения транспарентности фактических собственников компаний; начали облагаться налогом цифровые операции.

Характерной особенностью текущего этапа является то, «транзитные» страны в ответ на инициированное странами-оншорами ухудшение условий по трансграничным сделкам планируют пересмотр налогообложения операций с иными низконалоговыми юрисдикциями (в их случае – традиционными офшорами). Так, в Нидерландах новый налог у источника начнет применяться с 1 января 2024 года к выплате дивидендов в юрисдикции со ставкой корпоративного налога ниже 9% и юрисдикции, включенные ЕС в черный список стран, не сотрудничающих в налоговых вопросах. Кроме того, с 1 января 2021 года налог у источника будет удерживаться также с выплат процентов и роялти в те же юрисдикции⁸⁰.

Еще одной характеристикой текущего этапа является включение в налоговую конкуренцию за мировой капитал неожиданных игроков. Например, в Румынии с 2021г. компании с годовым доходом до 1 млн евро применяют ставку налога 1% с оборота, что делает эту страну лидером в налоговой сфере по сравнению с традиционными Кипром, Мальтой, Люксембургом и при этом имеет «неофшорный» европейский имидж⁸¹. Привлекательной европейской страной, с низкой ставкой корпоративного налога (9%) и неофшорной репутацией является Венгрия⁸². С другой стороны, с 2018г. впервые наметилась тенденция коллективного порицания

⁸⁰ В Нидерландах обсуждается законопроект о новом подоходном налоге с дивидендов. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://gsl-news.org/580175-niderlandy-nachali-konsultaczii-po-zakonoproektu-o-novom-podohodnom-naloge-s-dividendov-vyplachivaemyh-v-yurisdikczii-s-nizkim-urovnem-nalogooblozheniya/> (дата обращения: 10.11.2020).

⁸¹ Румыния – новый лидер европейского налогового планирования. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://gsl-news.org/567409-rumyniya-novyy-lider-evropejskogo-nalogovogo-planirovaniya/> (дата обращения: 14.10.2020).

⁸² Офшор в Венгрии? Как зарегистрировать венгерскую компанию. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://gsl-news.org/584516-biznes-v-vengrii-kakzaregistrirovat-vengerskuyu-kompaniyu/> (дата обращения: 26.12.2020).

отдельных стран-членов Евросоюза от Еврокомиссии из-за ухода от налогов: в 2016г. приняты новые правила ЕС - 4AMLD, в 2019г. - 5AMLD; в 2020г. было направлено официальное обращение Люксембургу с требованием изменить закон, позволяющий компаниям сократить свою налоговую нагрузку сверх того, что разрешено правилами ЕС, т.к. это приводит к сокращению налоговых поступлений в других государствах ЕС⁸³.

Помимо изменений в налоговом регулировании на текущем этапе происходит трансформация неналогового регулирования офшорной деятельности: в настоящий момент все Европейские страны законодательно обязали экономическое присутствие нерезидентных компаний; во многих офшорных странах наличие местного офиса и персонала становится условием существования компании (так называемые смарт-офисы); офшорные и транзитные юрисдикции начинают вести централизованные Реестры бенефициаров компаний и других юридических лиц - полностью или ограниченно публичные (например, Кипр с 2021г., заморские территории Великобритании введут к концу 2023 года⁸⁴).

ОЭСР, ввиду того, что все мероприятия плана BEPS были в той или иной мере выполнены, в 2019г. продолжила работу над налогообложением международных корпораций, но уже не с позиций их офшорной деятельности, а с позиции глобальной цифровизации экономических процессов, получившей название «План BEPS 2.0», состоящий из двух направлений - Pillar 1 и Pillar 2⁸⁵.

В свою очередь США, не получив ожидаемого эффекта от плана BEPS начали собственную борьбу с выводом за рубеж прибыли и недополучением

⁸³ Евросоюз примет меры в отношении Люксембурга из-за отмывания денег и ухода от налогов. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://gsl-news.org/566851-evrosoyuz-primet-mery-v-otnoshenii-lyuksemburga-iz-za-otmyvaniya-deneg-i-uhoda-ot-nalogov/> (дата обращения: 21.11.2020).

⁸⁴ Великобритания объявляет о минимальных стандартах регистрации бенефициарной собственности для британских заморских территорий. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://gsl-news.org/584199-velikobritaniya-obyavlyayet-o-minimalnyh-standartah-registraczii-beneficziarnosobstvennosti-dlya-britanskih-zamorskih-territorij/> (дата обращения: 20.12.2020).

⁸⁵ Простыми словами о BEPS 2.0 / Налоговый обзор от экспертов PwC. Октябрь 2020 г., выпуск № 54. - [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/assets/legislation/tax-flash-report-2020-54-rus.pdf> (дата обращения: 15.11.2020).

налогов от использования интеллектуальной собственности, введя новый налог со сниженной ставкой на глобальные нематериальные активы (Global Intangible Low-Taxed Income, GILTI) – если американская компания ведет деятельность за пределами США, то должна с доходов, превышающих 10% стоимости зарубежных материальных активов по каждой стране, заплатить в США налог GILTI по ставке от 10,5% до 13,125%⁸⁶.

Подводя итоги по первой главе, отметим, что эволюция офшоров иллюстрирует как их деятельность стала фундаментом делового успеха не только крупнейших национальных и транснациональных компаний, но и легла в основу стратегии развития целого ряда стран. Сейчас связи между оншорными, офшорными и «транзитными» странами так сильны, что их разрыв не пройдет без ущерба для всех. Значит, следующим этапом развития офшоров видится не ликвидация (как уже предлагалось в период кризиса 2008-2009 гг.)⁸⁷, а повышение степени прозрачности их деятельности и придание им статуса легитимного механизма международного налогового планирования.

Историческое развитие мировой экономики с середины 20 века предоставляет обширный материал для изучения офшорных территорий, но поскольку в этот период проходило формирование современных налоговых систем и парадигм государственного (в том числе фискального) регулирования, то далее сконцентрируемся на одной из важнейших характеристик налогообложения офшорной деятельности - использовании в международном налоговом планировании.

⁸⁶ Pomerleau K. What's up with Being GILTI? . -[Электронный ресурс]. - URL: <https://taxfoundation.org/gilti-2019/>(дата обращения: 10.11.2020).

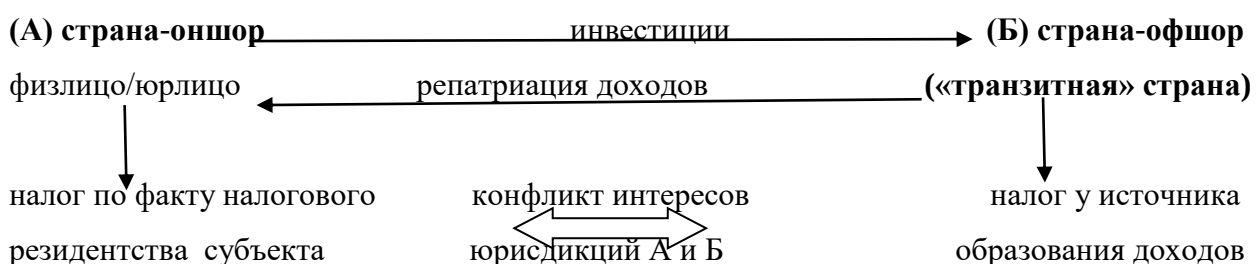
⁸⁷ Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис... кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14/ РАНХиГС, - Москва, 2013.- 143с. С. 22.

ГЛАВА 2. ПРИМЕНЕНИЕ ОФШОРНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В МЕЖДУНАРОДНОМ НАЛОГОВОМ ПЛАНИРОВАНИИ

2.1 Особенности налогового планирования в международном налогообложении

Согласно определению А.И. Погорлецкого «международное налогообложение – налогообложение внешнеэкономической деятельности физических и/или юридических лиц (соответствующих доходов и имущества), а также совокупность норм национального законодательства налогового и международного права, регулирующих налогообложение субъектов международного бизнеса»⁸⁸. Он выделяет следующие задачи международного налогообложения: устранение двойного налогообложения; борьба с уклонением от налогообложения на межгосударственном уровне; нивелирование налоговой дискриминации субъектов международного бизнеса. Представляется, что необходимо добавить задачу регулирования офшорной деятельности налоговыми и неналоговыми методами.

Различия условий налогообложения в разных странах мира обостряют международную налоговую конкуренцию, выражающуюся в конфликте интересов национальных налоговых юрисдикций (рис. 2).



**Рисунок 2 - Конфликт национальных налоговых юрисдикций в
отношении налогов, взимаемых с одних и тех же доходов⁸⁹**

⁸⁸ Погорлецкий А.И. Международное налогообложение / Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуков др.]; под. ред. И.А. Майбукова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503с. С.140

⁸⁹ Составлено автором диссертации на основе: Погорлецкий А.И. Международное налогообложение / Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуков др.]; под. ред. И.А. Майбукова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503с. С. 142

Офшорные страны, выступая активными участниками международной налоговой конкуренции, компенсируют доходы, недополученные из-за невысокой диверсификации своей экономики и малой ёмкости внутреннего рынка через привлечение большего количества налогоплательщиков из стран-доноров капитала. Для них потеря доходов бюджета вследствие снижения налоговых ставок компенсируется притоком большего числа новых налогоплательщиков-нерезидентов. Через налоговую конкуренцию они компенсируют свою слабость в других формах международной конкуренции. Из Отчета ОЭСР «О вредоносной налоговой конкуренции» 1998г.: губительная (недобросовестная) налоговая конкуренция – это термин, применяемый национальными и международными регулирующими органами для характеристики налоговой политики офшорных государств⁹⁰.

Международное двойное (многократное) налогообложение возникает при двойном (многократном) налоговом резидентстве хозяйствующих субъектов или когда две и более юрисдикций считают, что необходимо уплатить налог именно у них. Такая ситуация требует урегулирования на межгосударственном уровне, т.к. нарушается принцип нейтральности налогообложения при выходе компании на зарубежные рынки или при получении физическим лицом доходов из зарубежных источников. Вплоть до настоящего времени урегулирование споров национальных налоговых юрисдикций по вопросам двойного налогообложения решается исключительно путем заключения международных налоговых соглашений и неуклонного соблюдения содержащихся в данных конвенциях принципов и норм международного налогового права⁹¹.

В условиях глобализации особое значение приобрела нейтральность международного налогообложения капитала. Конечно, всеобъемлющая

⁹⁰ Harmful tax competition: an emerging global issue. – OECD, 1998. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/harmful-tax-competition-emerging-global-issue.pdf> (дата обращения: 23.06.2018).

⁹¹ Погорлецкий А.И. Налогообложение двойное. / Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуров др.]; под. ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503с. С.263-264.

нейтральность налогообложения, обеспечивающая эффективное распределение капиталов, практически недостижима, однако, зарубежными исследователями разработаны частные принципы нейтральности международного налогообложения⁹². Согласно концепции ОЭСР⁹³ нейтральность налогообложения является одним из ключевых принципов построения эффективной налоговой системы в современных условиях, так как изменения в налогообложении не оказывают влияние на поведение хозяйствующих субъектов в процессе выбора управленческих решений, в итоге минимизируются потери в общественном благосостоянии.

Глобализация экономики, приведшая к снижению и даже устранению протекционистских барьеров, привела к росту конкуренции между хозяйствующими субъектами как внутри страны, так и на мировом рынке. С целью сохранения рентабельности деятельности компании вынуждены были идти на сокращение издержек, в том числе «непроизводительного» характера – налоговых платежей, применяя различные схемы налогового планирования. В таких условиях крупные и частично средние компании становились налоговыми резидентами стран с самыми низкими налогами, перекладывая налоговое бремя на менее мобильных налогоплательщиков⁹⁴. Разный уровень налогообложения в странах мира, наличие офшорных юрисдикций и, вплоть до последних лет, – невысокий уровень взаимодействия между национальными налоговыми администрациями способствовали появлению широких возможностей для налогового планирования.

Корпоративное налоговое планирование как составная часть финансового планирования компании возникло в начале 1990-х гг., трансформируясь под воздействием происходящих рыночных изменений -

⁹² Соколовская Е.В. Нейтральность налогообложения / Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбууров др.]; под. ред. И.А. Майбуурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503с. С.294.

⁹³ Fundamental principles of taxation / Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. [Электронный ресурс]. – URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy/fundamental-principles-of-taxation_9789264218789-5-en (дата обращения: 04.02.2019).

⁹⁴ Налоговый менеджмент. Продвинутый курс: учебник под ред.: И.А. Майбууров, Ю.Б. Иванов.- М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015.- 560 с. С.373-374.

от его отождествления с минимизацией налоговых обязательств к понятию их оптимизации (рационализации). Как отмечает Е.С. Цепилова, «если некоторые виды налогового планирования ещё несколько лет назад контролирующими органами, налогоплательщиками и общественностью считались законными и приемлемыми, то в настоящее время они расцениваются как государством, так и самими хозяйствующими субъектами как недопустимые и незаконные»⁹⁵.

Так как законодательно закреплённое определение отсутствует, в учебно-научной литературе представлен ряд авторских определений дефиниции «налоговое планирование». Согласимся с мнением одной из отечественных основателей данного научного-практического направления – Е.С. Вылковой, определяющей налоговое планирование хозяйствующих субъектов (на микроуровне) как «неотъемлемую часть управления финансово-хозяйственной деятельностью хозяйствующего субъекта в рамках единой стратегии его экономического развития, представляющая собой процесс системного использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления желаемого будущего финансового состояния объекта в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования»⁹⁶.

Задачи, решаемые хозяйствующим субъектом в процессе налогового планирования на микроуровне представляется сгруппировать по двум этапам (табл. 3).

Рекомендуется принимать решение о использовании офшоров уже при разработке бизнес-плана, т.е. на предварительном (стратегическом) этапе международного налогового планирования. Корректировка может быть проведена и на этапе реализации (тактическом), в случае если возникнет такая необходимость. Как считают некоторые эксперты, налоговое

⁹⁵ Цепилова Е.С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами: дис... доктора экономических наук: 08.00.10/ РГЭУ «РИНХ». – Ростов-на-Дону, 2016. – 301с. С. 85.

⁹⁶ Вылкова Е.С., Романовский М.В. Налоговое планирование. - СПб: Питер, 2004. - 634с. С. 93

планирование становится актуальным, когда налоги превышают 15% всех доходов компании .

Таблица 3 - Этапы и задачи налогового планирования компании⁹⁷

этапы налогового планирования	задачи налогового планирования
1. предварительный (стратегический)	1.1 определение целесообразности использования офшора; 1.2 выбор местонахождения управляющего органа (юрисдикции) и аффилированных структур; 1.3 определение организационно-правовой формы и внутренней структуры; 1.4 разработка и утверждение учетной политики для целей налогообложения; 1.5 возможность создания консолидированной группы налогоплательщиков
2. этап реализации (тактический)	2.1 использование пробелов в налоговом законодательстве; 2.2 применение и своевременная корректировка учетной политики для целей налогообложения; 2.3 применение налоговых льгот; 2.4 проведение амортизационной политики; 2.5 оценка, внутренний контроль и нейтрализация налоговых рисков

Однако, и в теории, и на практике необходимо разделение легитимного использования межстрановых условий в целях правомерного налогового планирования и злоупотребления ими с целью незаконного уклонения от налогов. Налогоплательщик, отдавая себе отчет в том, что его действия не противоречат закону, для повышения рентабельности бизнеса имеет право организовать деятельность своей компании с минимальной налоговой нагрузкой. В свою очередь, налоговое мошенничество – невыполнение предусмотренных законодательством налоговых обязанностей, будет считаться налоговым правонарушением или преступным деянием, не имеющим отношения к налоговому планированию.

Единого термина для обозначения преднамеренного сокращения налоговых обязательств, объединяющего уклонение от налогов и избежание налогов, в настоящее время не выработано. Так, А.П. Киреенко перечислила

⁹⁷ Составлено автором диссертации по: Пансков В.Г. Планирование налоговое / Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуров др.]; под. ред. И.А. Майбутова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503с. С.140

для обозначения целенаправленных действий хозяйствующего субъекта, направленных на уменьшение его налогов в бюджет следующие термины: «минимизация налогов», «уклонение от уплаты налогов», «уклонение от налогообложения», «сокрытие налогов», «избегание налогов», «оптимизация налогов», «налоговая оптимизация», «налоговое планирование», «обход налогов», «уход от налогов», «неуплата налогов», разделив их на две группы действий – законные и незаконные⁹⁸. Одна из наиболее распространенных среди отечественных налоговых ученых позиция – это применение понятия «уход от налогов»⁹⁹.

Незаконный способ и российскими, и зарубежными учеными обозначается как «уклонение от уплаты налогов» («tax evasion»), под которым Международное бюро налоговой документации (International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD) как умышленное противоправное поведение или поведение субъекта налогообложения, намеренно нарушившего налоговое законодательство в целях избежать уплаты налогов, например, умышленное занижение дохода или завышение налоговых вычетов¹⁰⁰.

Законный способ поведения в зарубежной литературе обозначается как «tax avoidance», что зачастую переводится на русский язык как «избежание налогов». Словарь налоговых терминов ОЭСР трактует его «как механизм действий налогоплательщика в целях снижения его обязательств, соответствующий нормам закона»¹⁰¹. Избежание налогов позволяет минимизировать налоговые платежи, соответствуя при этом букве закона, но, зачастую, противореча его духу. В корпоративном менеджменте часто термин «избежание налогов» заменяют на «налоговое планирование».

⁹⁸ Киреев А.П. Обход налогов / Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуков др.]; под. ред. И.А. Майбукова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503с. С.295

⁹⁹ Теория налогообложения. Продвинутое издание: учебник для магистрантов / И.А. Майбуков, А.М. Соколовская. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 591с. С.386.

¹⁰⁰ Цитируется по Киреев А.П. Уклонение от уплаты налогов / Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуков др.]; под. ред. И.А. Майбукова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503с. С.465

¹⁰¹ Glossary of Tax Terms / OECD [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (дата обращения: 10.06.2018).

Одними из основных и широко применяемых инструментов налогового планирования являются налоговые льготы и перемещение хозяйственной деятельности или места регистрации в регионы (страны) с пониженной налоговой нагрузкой, так как позволяют реализовать допустимые законом возможности для максимального сокращения плательщиком своих налоговых обязательств. Отметим, что четко разграничить на практике законные и незаконные инструменты налогового планирования достаточно сложно, что в рамках международной деятельности усугубляется еще различиями в законодательстве и деловой практике разных государств.

С одной стороны, налоговое корпоративное планирование с использованием офшорных и «транзитных» стран повышает конкурентоспособность российских компаний на мировом рынке, «служит защитой их собственности от рейдерских захватов силовыми структурами и криминалом в условиях независимой судебной системы офшоров, б`ольшего доверия иностранных банков и других инвесторов»¹⁰². К смене юрисдикции прибегают в том случае, если не устраивает соотношение налоговой нагрузки и объёма предоставляемых общественных благ в родной стране. Свобода выбора налогового резидентства позволяет ограничить власть государства и стимулирует Правительства стран к более эффективной деятельности. Под теоретическое обоснование использования инвесторами офшоров подводят теории международного движения капитала¹⁰³.

Противники поощрения такой практики обращаются к теории Д. Рикардо, согласно капиталы перемещаются не туда, где они могут быть наиболее продуктивно использованы, а туда, где приносят наибольшую отдачу, поэтому со временем чрезмерное накопление капиталов в офшорных и «транзитных» странах усиливает диспропорции в распределении мировых

¹⁰² Хейфец Б.А. Деофшоризация российской экономики: возможности и пределы. – М.: Институт экономики РАН, 2013. – 63 с. С.31.

¹⁰³ Татулов К.Г. Офшорный бизнес в деятельности российских инвесторов: автореферат дис... кандидата экономических наук: 08.00.14/Моск. гос. ин-т междунар. отношений.- Москва, 2014.- 26с.

финансовых потоков и способствуют развитию новых экономических кризисов. Такая точка зрения распространилась вследствие участвовавших финансовых кризисов глобального масштаба¹⁰⁴.

Под международным налоговым планированием как составляющей корпоративного налогового планирования Н.М. Телюк рассматривает «процесс систематического использования при проведении различных международных операций допускаемых национальным законодательством и нормами международного права инструментов снижения налоговой нагрузки юридических лиц для установления желаемого будущего финансово-хозяйственного состояния организации, заключающегося в увеличении благодаря налоговой экономии совокупных доходов во всех юрисдикциях экономической деятельности»¹⁰⁵.

И.В. Липатова определяет международное налоговое планирование как «финансово-хозяйственную деятельность, заключающуюся в выборе между различными вариантами и методами осуществления хозяйственной деятельности и размещения активов в различных юрисдикциях, направленную на достижение возможно более низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств»¹⁰⁶.

Согласимся с Н.М. Телюк, что «к числу инструментов международного налогового планирования относятся международные соглашения об избежании двойного налогообложения, возможности использования низконалоговых юрисдикций и промежуточных холдинговых компаний в качестве элемента внутрифирменной структуры транснациональной группы»¹⁰⁷.

¹⁰⁴ Шэксон Н. Люди, обокравшие мир. Правда и вымысел о современных оффшорных зонах. – М.: Эксмо, 2012. – 384 с.

¹⁰⁵ Телюк Н.М. Современные тенденции налогового планирования при осуществлении внешнеэкономической деятельности российских компаний: Автореферат дис. ...кандидата экономических наук: 08.00.14/ Моск. гос. ун-т им. М.В. Ломоносова. – Москва, 2014. -25с. С.10.

¹⁰⁶ Липатова И.В. Механизмы международного налогового планирования: теория и практика применения // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 37. – С. 52-67. С. 55.

¹⁰⁷ Телюк Н.М. Современные тенденции налогового планирования при осуществлении внешнеэкономической деятельности российских компаний: Автореферат дис. ...кандидата экономических наук: 08.00.14/ Моск. гос. ун-т им. М.В. Ломоносова. – Москва, 2014. -25с. С.6.

Принципы международного налогового планирования с помощью низконалоговых юрисдикций в целом аналогичны тем, что применяются на практике внутри государства - прежде всего, это «максимальное уменьшение налоговой базы для предприятия, выплачивающего большие налоги, и максимальное увеличение налоговой базы для предприятия, выплачивающего минимальные налоги, т.е. так называемое перемещение максимума прибыли на минимально налогооблагаемый субъект»¹⁰⁸. Таким образом, в основе данного инструмента является перенос налоговой базы в страну/территорию с более мягким налоговым режимом.

Агрессивное применение офшорной деятельности в международном налоговом планировании, являясь проявлением системной ошибки мировой налоговой политики, способствует замедлению темпов мирового экономического роста, усилению финансового неравенства между государствами, нарастанию налоговой конкуренции.

Международная налоговая конкуренция подталкивает хозяйствующих субъектов к выбору дислокации своей коммерческой деятельности (для юридических лиц) и/или своего местопребывания (для физических лиц) в той стране мира, которая предоставит самые выгодные налоговые условия. В.Г. Пансков для обобщенной характеристики таких структур использует дефиницию «налоговый оазис», включая в него помимо офшорных территорий, свободные экономические и торговые зоны и другие налоговые убежища¹⁰⁹.

В мире глобальной конкуренции отсутствие налогового планирования может привести к банкротству компании. Для компаний, входящих в группы и холдинги, международное налоговое планирование имеет особое значение с позиций необходимости не только повышения эффективности управления, но и для снижения рисков (правовых, налоговых, политических). Широкое

¹⁰⁸ Липатова И.В. Механизмы международного налогового планирования: теория и практика применения // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 37. – С. 52-67. С. 58.

¹⁰⁹ Пансков В.Г. Планирование налоговое / Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуков др.]; под. ред. И.А. Майбукова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503с. С.335

применение офшорной деятельности в налоговом планировании нашло у компаний, занимающихся внешнеэкономической деятельностью и транснациональных корпораций. При этом, «чем в стране более развит финансовый сектор и чем более развита экономика, тем активнее её резиденты используют офшоры, причём в первую очередь для оптимизации налогообложения, поскольку система защиты собственности в развитых странах работает хорошо»¹¹⁰.

На 2014 год на карте мира существовало более 300 юрисдикций и зон, предлагающих различные варианты налогового планирования, на которых размещалось несколько сотен тысяч офшорных компаний¹¹¹.

Предоставляемые офшорным компаниям льготы разнообразны и различаются в зависимости от юрисдикции:

- для нерезидентов предоставляется низконалоговый или нулевой режим налогообложения,
- отсутствие государственного налогового регулирования,
- упрощение регистрационных процедур и отчетности компании,
- конфиденциальность банковской и коммерческой информации,
- закрытые реестры акционеров и директоров,
- отсутствие валютного контроля,
- отсутствие требований вести отчетность и проходить аудит,
- таможенные льготы и др.

Исходя из анализа представленных льгот, можно сделать вывод, что проблематика офшорной деятельности заключается не в самом факте существования, а в том, для каких целей её использует бизнес. Если компании из стран-оншоров используют офшорную деятельность в качестве инструмента законного международного налогового планирования, а эти юрисдикции - для привлечения капитала, то «их функционирование можно

¹¹⁰ Грундел Л.П. Комплаенс налоговых инструментов деофшоризации в условиях международной налоговой конкуренции: Монография / Л.П. Грундел. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2019. – 230 с. С.191

¹¹¹ Налоговый менеджмент: продвинутый курс : учебник / [И. А. Майбуров и др.] ; под ред. И. А. Майбунова, Ю. Б. Иванова. - Москва : ЮНИТИ, 2014. - 559 с. С.495

охарактеризовать как правомерный процесс получения коммерческой выгоды двустороннего порядка с помощью привлечения дополнительного инвестирования для экономического роста офшорного государства, в то время как инвесторы используют преимущества офшора для налогового планирования»¹¹². Коммерческие интересы хозяйствующих субъектов направлены на снижение налоговых расходов в целях максимизации получаемой прибыли, поэтому для поддержания конкурентоспособности бизнес вынужден использовать международное налоговое планирование, используя наличие различий между налоговыми системами государств.

Зарубежные исследователи при изучении налогового планирования оперируют понятием эффективной налоговой ставки, рассматривая налоговое планирование как «систематический учёт налоговых последствий общего корпоративного планирования в принятии решений о сведении эффективной налоговой ставки к минимуму без ущерба развитию компании и с целью повышения эффективности её деятельности»¹¹³.

Показатель «эффективной ставки налогообложения» используется в международных компаниях, в иностранных компаниях, работающих в РФ, так как признается международными стандартами, в соответствии с которыми это основной показатель налогового бремени для определённой компании или групп компаний, характеризующий проводимую корпоративную налоговую политику. Для иностранных компаний, работающих в России, эффективная ставка по налогу на прибыль необходима для проверки сопоставимости системы российского налогообложения с правилами МСФО, для проверки доходов иностранных компаний, для

¹¹² Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14/РАНХиГС. - Москва, 2013.- 143с. С. 37

¹¹³ Schafer A. International Tax Planning in the Age of ICT. Centre for European and Economic Research. 2004. № 04-27. – [Электронный ресурс]. - URL: <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp0427.pdf> (дата обращения: 06.08.2018).

сопоставления размера налоговой нагрузки, действующей на территории РФ и других стран¹¹⁴.

В нормативной и научной литературе представлено несколько способов расчета эффективной ставки по налогу на прибыль.

Согласно МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль», средняя эффективная ставка налога на прибыль определяется как результат деления расхода или дохода по налогу на прибыль на бухгалтерскую прибыль (обычно выражается в процентах). Рассчитывается эффективная налоговая ставка следующим образом: t^e - эффективная налоговая ставка на прибыль, T – общая сумма налога на прибыль в соответствии с налоговым учетом, π – величина прибыли до налогообложения; тогда величина t^e равна¹¹⁵:

$$t^e = (T / \pi) * 100\%. \quad (1)$$

Важно отметить, что при определении величины π , она считается как разница между доходами и расходами компании, определёнными по правилам международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) или российских правил бухгалтерского учета (ПБУ), а не по тем требованиям, которые предъявляет к определению этих величин Налоговый кодекс РФ, так как за счет нормируемых расходов, а также расходов, не признаваемых при расчете налога на прибыль, компания не может учесть все свои затраты в расходах для определения налоговых отчислений с прибыли, поэтому значение эффективной ставки, рассчитанной по формуле, приведенной выше, получится больше.

Согласно другому способу расчета, эффективная налоговая ставка рассчитывается «как отношение суммарного налога на доходы (включая текущие доходы и доходы будущих периодов) к доходам компании до налогообложения:

$$\text{ЭНС} = (\text{ФНР} + \text{ОН}) / \text{ДДН} \times 100, \quad (2)$$

¹¹⁴ Аношина И., Тынчерова З. Эффективная ставка по налогу на прибыль . – [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.buhgalteria.ru/article/effektivnaya-stavka-po-nalogu-na-pribyl> (дата обращения: 26.10.2018).

¹¹⁵ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» . – [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.minfin.ru/common/UPLOAD/library/2014/02/main/ias.pdf> (дата обращения: 29.10.2018).

ЭНС - эффективная налоговая ставка, ФНР - фактические налоговые расходы; ОН - отложенные налоги; ДДН - доходы до налогообложения»¹¹⁶.

В системе СПАРК «значение эффективной налоговой ставки по налогу на прибыль (ETR) определяется на основе соответствующих строк бухгалтерской отчетности компании по формуле:

$$ETR = (\text{стр.2410} + \text{стр.2430} - \text{стр. 2450}) / \text{стр.2300} * 100\%, \quad (3)$$

где стр. 2410 - текущий налог на прибыль; стр. 2430 - изменение отложенных налоговых обязательств; стр. 2450 - изменение отложенных налоговых активов; стр. 2300 - прибыль (убыток) до налогообложения»¹¹⁷.

А.Б. Берберовым и Н.С. Милоголовым был проведен сравнительный анализ эффективных налоговых ставок дочерних компаний ТНК с аналогичными компаниями, не являющимися участниками ТНК (по выборке компаний на основе Рейтинга РБК 500 крупнейших российских компаний на 01.01.2017г.) на основе методологии, изложенной в Действии (Мероприятии) 11 Плана BEPS (Индикатор 4). Исследовав семнадцать отраслей, в двенадцати из них было отмечено превышение средней эффективной налоговой ставки российских компаний над аналогичным показателем для дочерних компаний ТНК, что может свидетельствовать о высоком уровне риска BEPS в данной отрасли (секторе); показатели различий в зависимости от конкретной отрасли составили от 2,09 до 18,70 %¹¹⁸

Эффективная налоговая ставка находится в зависимости от особенности корпоративной налоговой политики, ставок налога на доход (прибыль), наличия не облагаемых налогами доходов и перечня принимаемых расходов и т.д. Именно на её сокращение направлена налоговая политика многих международных корпораций и компаний.

Исключительно научный интерес к эффективной налоговой ставке трансформировался с 2015 года во внедрение этого термина в налоговое

¹¹⁶ Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14/ РАНХиГС. - Москва, 2013. 143с. С.37.

¹¹⁷ Берберов А.Б., Милоголов Н.С. Оценка масштабов проблемы размывания налоговой базы в России // Финансовый журнал / Financial Journal. – 2018. - №6.- С. 47-58. С. 51-52.

¹¹⁸ Там же. С. 51-52

законодательство РФ в связи с появлением нововведений применительно к контролируемой иностранной компании (далее КИК) и ее контролирующих лиц. Эффективная налоговая ставка налога на прибыль КИК, согласно п. 1, 2 ст. 25.13-1 НК РФ, рассчитывается аналогично общей формуле расчета эффективной налоговой ставки, приведенной выше.

Обозначим $С_{Тэфф}$ эффективную налоговую ставку налогообложения доходов (прибыли) КИК; H – сумму налога с дохода (прибыли), исчисленного КИК (по нормам местного законодательства иностранного государства), и налога на доходы, удержанного с доходов (прибыли) КИК у источника выплаты этих доходов (то есть источник выплаты признается налоговым агентом иностранной компании); через P обозначим общую величину дохода (прибыли) КИК, которая должна быть рассчитана по правилам российского налогового законодательства (абзац 1 п. 1 ст. 25.15 Налогового кодекса РФ). Тогда эффективная налоговая ставка:

$$С_{Тэфф} = (H / P) * 100\% \quad (4)$$

Согласно п. 1-3 ст. 25.13 Налогового кодекса РФ, КИК – это компания, контролирующими лицами которой являются резиденты РФ, но сама она при этом не является налоговым резидентом РФ; контролирующие лица КИК – это физические или юридические лица, которые обладают определенной долей участия в КИК. Если прибыль КИК достигла определенного значения, то контролирующие лица обязаны декларировать эту прибыль в части доли этих лиц и платить с нее налог на прибыль (если контролирующее лицо КИК – организация) или НДФЛ (если контролирующее лицо КИК – физическое лицо). В соответствии с п. 7 ст. 25.15 Налогового кодекса РФ, пороговое значение прибыли КИК, при превышении которого контролирующее лицо обязано ее декларировать, составляет 10 млн. руб.

Цель этих налоговых новаций в НК РФ имела яркую антиофшорную направленность, чтобы законодательно закрепить обязательность

налогообложения прибыли иностранных компаний и обеспечить поступление налогов в бюджет РФ через контролируемое лицо-резидента РФ, при этом налоговым резидентом РФ признаются не только российские юридические либо физические лица, но и иностранные компании.

Вместе с тем, российский законодатель предусмотрел ряд исключений, при которых прибыль КИК освобождается от налогообложения прибыли (ст. 25.13-1 Налогового кодекса РФ).

Очень важным положением является то, что эффективная налоговая ставка иностранной компании в той стране, в которой она зарегистрирована, должна быть более, чем 75% от средневзвешенной ставки налога на прибыль, действующей в РФ (пп.3 п.1 ст. 25.13-1). То есть если в России ставка налога на прибыль равна 20%, то это означает, что прибыль КИК, зарегистрированной на территории государства, где эффективная ставка налога на доход (прибыль) менее $0,75 \times 20\% = 15\%$, не освобождается от налогообложения в РФ.

Например, на Мальте ставка налога прибыль составляет 35%, что выше, чем среднемировые значения. Однако, в мальтийском законодательстве предусмотрена возможность так называемого условного начисления налога, которая предусматривает 5/7 или 6/7 части или полный возврат налога от суммы налоговых отчислений в течение 14 дней для тех компаний, для которых доля прибыли, полученной на территории Мальты не выше, чем 10% (то есть для компаний, которые ведут бизнес преимущественно на территории другой страны)¹¹⁹. Таким образом, мальтийская эффективная ставка налога на прибыль будет равна 5%, поэтому если компания зарегистрирована на Мальте, но бизнес ведет преимущественно в России, то российское законодательство не освободит такую компанию от налога на прибыль.

¹¹⁹ Ревенко Н. Что такое мидшор? – [Электронный ресурс]. - URL: <http://www.internationalwealth.info/offshore-jurisdictions/what-is-midshore> (дата обращения: 08.10.2019).

Стратегия международного налогового планирования подразумевает организацию структуры бизнеса так, чтобы максимально эффективно использовать межстрановые различия налоговых ставок, увеличивать не облагаемый налогом доход и так снижать эффективную налоговую ставку. В этом случае идеально подходят «транзитные» страны с их низким уровнем налогов и возможностью избежать двойного налогообложения, благодаря соответствующим договорам (соглашениям) с оншорными государствами (с офшорными странами таких договоров зачастую нет). Офшорная деятельность как инструмент международного налогового планирования, используется в финансовом планировании компании с целью рационально управлять её ресурсами, а также грамотно распределить с целью защиты структуру собственности и инвестиции. Предоставляемые возможности позволяют компаниям получить экономию на налоговых платежах, т.е. высвободить дополнительные финансовые ресурсы и повысить свою финансовую устойчивость. Именно в офшорных и «транзитных» странах часто регистрировались инвестиционные и холдинговые компании, аккумулирующие групповые финансы, без уплаты налогов на прирост капитала, с возможностью их гибкого использования; эти страны предоставляют бизнесу неоспоримые преимущества: возможность защиты активов, снижение налоговых платежей, упрощенный документооборот, ускоренное движение финансовых потоков.

2.2. Варианты международного налогового планирования с использованием офшорной деятельности

Офшорные структуры как инструмент международного налогового планирования используются в различных сферах финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов (как юридических, так и физических лиц), в частности как:

1. держатель счёта в офшорном банке,

2. офшорный клиринговый центр,
3. участник цепочки продаж (при экспорте) или снабжения (при импорте),
4. инвестиционный фонд,
5. для управления имуществом,
6. офшорный фонд,
7. доверительный управляющий (форма траста),
8. офшорный холдинг,
9. финансовый институт,
10. международный лизинг,
11. на мировых финансовых рынках,
12. в страховой деятельности,
13. регистрация и владение морскими и воздушными транспортными средствами,
14. владелец интеллектуальной собственности,
15. для лиц, предоставляющих профессиональные индивидуальные услуги,
16. для имиджевой составляющей,
17. как поставщик различных услуг¹²⁰.

Рассмотрим эти варианты более подробно с учетом современной российской специфики.

1. В расчетах и сбережениях офшор может выступать *держателем счёта* в одном из надежных зарубежных банков с последующим осуществлением расчетов и/или аккумулированием средств для сбережений, в т.ч. в качестве «личного кошелька» владельца, его родственников или его компании. Для этого учреждается или приобретается относительно недорогая офшорная компания в юрисдикции, где нет необходимости предоставления отчетности, и она открывает счет в выбранном банке - офшорный счет с онлайн-банкингом для конечного бенефициара для личного

¹²⁰ Составлено по: Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14/ РАНХиГС. - Москва, 2013.- 143с. С. 52

использования, сохранения и накопления собственных сбережений, оплаты личных счетов, расходов и подарков. Многие банки ранее допускали подачу документов на открытие без личного присутствия, а стоимость услуги варьировалась от \$200 до \$500¹²¹. Если конфиденциальность владельца счета критически важна, то деньги не напрямую переводились от держателя на офшорный счёт, а через цепочку транзитных счетов, принадлежащим офшорным компаниям. При этом почти не было риска потери капитала, проверок контролирующих структур на предмет законности получения этих средств и передачи им данных о финансовом состоянии клиента, что было удобно для перевода нелегально полученных средств или средств, с которых не были уплачены налоги. Из недостатков данной офшорной схемы международного налогового планирования стоит выделить страновые риски, а также невозможность получить кредит на офшорный счет.

Из-за глобальной антиофшорной компании в последние годы произошли изменения: далеко не все банки благосклонно относятся к нерезидентам – держателям средств, особенно из офшорных юрисдикций, часть офшоров вступили в процедуру обмена, вплоть до автоматического, информацией о клиентах с контролирующими органами заинтересованных стран. В России в соответствии с Федеральным законом «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003г. № 173-ФЗ держатели (юридические и физические лица, индивидуальные предприниматели) должны уведомлять налоговую инспекцию об открытии (закрытии) счетов (вкладов) и об изменении реквизитов в иностранных банках (с 2016г.), а также счетах в зарубежных финансовых организациях и о движении денежных средств по таким счетам (с 2020г.). Соответственно, возникла обязанность заплатить НДФЛ по ставке 13% по любым доходам, полученным на банковские счета за границей (купонный доход, доход от

¹²¹ Оффшоры для физических лиц. Как переводить деньги в офшор. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://broinvestor.com/offshory-dlya-fizicheskikh-licz-kak-perevodit-dengi-v-offshor.html> (дата обращения: 08.09.2019).

аренды зарубежной недвижимости, продажи ценных бумаг через управляющую компанию, проценты по вкладам в иностранном банке). Одновременно, могут выявиться нарушения валютного законодательства с соответствующими штрафными санкциями.

2. *Офшорный клиринговый центр.* Для снижения налогового бремени и усиления эффективности расчетов в офшорных зонах организовывались клиринговые центры для группы российских компаний, владеющих структурами в зарубежных офшорах и проводящих через них все денежные расчеты, в то время как соответствующие товарные потоки не выходят за территориальные пределы РФ (формально расчеты производились посредством векселей). В тот момент, когда происходит движение денежных средств по векселю, должно осуществляться налогообложение, но как правило, деньги по векселям не поступали, и соответственно, налогообложение также не осуществлялось. Обслуживались клиринговые центры номинальными лицами, и такой центр взаимодействовал только с иностранными счетами клиентов, а его сотрудники не обладали достоверной информацией о том, кто реально владеет иностранными офшорными компаниями, что выступает гарантией высокого уровня конфиденциальности. С начала 1990-х гг. одним из центров оффшорного банкинга в Евросоюзе, активно работающим с русскоязычными клиентами, являлась Латвия; в настоящее время стоимость услуг юридической компании по открытию банковского счета в этой стране обойдется в 600 долларов США со сроком исполнения от 5-ти дней¹²².

3. Во внешнеторговой деятельности офшор *включается в цепочку продаж (при экспорте) или снабжения (при импорте)*. Эта схема международного налогового планирования процветала в нашей стране 1990-ые и 2000-ые гг., когда большинство российских участников внешнеэкономической деятельности через офшорные компании проводили

¹²² Открытие счетов в банках Латвии. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://1sterling.ru/offshore/latviya> (дата обращения: 07.10.2019).

ввоз и вывоз товаров¹²³. Компания заключала договор купли-продажи (поставки) товара с офшорной структурой, продавая ей товар по трансферной (существенно заниженной) цене, а та продавала его по мировым ценам конечным покупателям, при этом образующаяся прибыль (ценовая разница) в связи с условиями офшорной юрисдикции или не облагалась налогами или облагалась по низким ставкам.

В импортных сделках российская компания заключала договор купли-продажи (поставки) товара с офшорной компанией, которая приобретала товар у зарубежного поставщика по рыночной цене, но продавала его российской компании по трансфертной (существенно завышенной) цене, максимально сокращая российский налог на прибыль, а образующаяся прибыль в виде ценовой разницы аккумулировалась в низконалоговом офшоре. При создании российской организацией, импортирующей оборудование, совместной компании с зарубежным офшором, появлялась возможность экономии на таможенных платежах (ввозном НДС и импортных пошлинах). Помимо этого, тогда как российский бизнес вынужден уплачивать налог на прибыль из-за колебания курса валют (валютных разниц), даже в случаях отсутствия прибыли от деятельности, офшорные компании налог от переоценки стоимости валюты не уплачивали¹²⁴.

Разновидностью данной схемы во внешнеторговой деятельности являлось заключение агентского договора (поручения, комиссии) с офшорной структурой, по которому уплачивалось ей вознаграждение за организацию реализации или закупок; цена товара в цепочке оставалась рыночной, но вознаграждение посреднику составляло весьма существенную сумму. В случаях, когда приобретение товара осуществлялось в одной стране, а его реализация через офшор-посредник - в другой, применялся реинвойсинг, т. е. завышение или занижение товарной цены.

¹²³ Савуляк Э. Таможня заставит отказаться от офшоров. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/159484/> (дата обращения: 10.10.2019).

¹²⁴ Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14/ РАНХиГС. - Москва, 2013. – 143с. С.53-54

С 2009г. в связи с ужесточением проверки Федеральной таможенной службой РФ контрагентов из офшорных юрисдикций данную схему усложнили, вставив в цепочку посредников «транзитную» структуру: наиболее часто поставщиками в РФ стали выступать компании Великобритании, Кипра, Дании, Швейцарии, Ирландии, Германии, Венгрии, Люксембурга, Нидерландов, Австрии¹²⁵. Естественно, что существенно выросли транзакционные издержки по таким схемам, связанные с учреждением, оплатой уставного капитала, налогообложением и отчетностью европейской компании.

4. Компании, учрежденные в офшорных юрисдикциях, используются *инвестиционными фондами* для размещения своих средств. Особенно активно эта схема международного налогового планирования применялась в России на 1990-е гг., но она востребована и сейчас, например, Багамские острова предлагают инновационные механизмы для управления капиталом - SMART-фонды (стоимость услуги по открытию составит от 34500 долларов США (в зависимости от вида фонда))¹²⁶.

Регистрируя инвестиционный фонд в офшоре, где отсутствуют налоги на прирост капитала, достигаются низкие налоговые ставки даже в странах с высокими налогообложением (при наличии льготных условий в договорах об избежании двойного налогообложения при инвестировании со стороны офшоров). Так как прирост капитала от управления инвестициями не облагается налогом, то офшорные инвестиционные фонды актуальны при инвестировании в совместные, дочерние и ассоциированные компании; такие фонды предоставляют пониженный или нулевой налог с процентов по

¹²⁵ Савуляк Э. Таможня заставит отказаться от офшоров. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/159484/> (дата обращения: 10.10.2019).

¹²⁶ Виды инвестиционных фондов на Багамских островах. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://internationalwealth.info/offshore-foundations-trusts/types-investment-funds-bahamas/> (дата обращения: 11.10.2019).

депозитам, а также с уплаченных дивидендов, чем удобны при формировании инвестиционных портфелей, состоящих из ценных бумаг¹²⁷.

5. Офшорная компания в международном налоговом планировании может применяться *для управления имуществом*, являясь номинальным собственником имущества (недвижимости, земельных участков, денег на счетах, предметов искусства и других материальных и нематериальных активов) имеет право на налоговые льготы - освобождение от налогов на наследство, прирост капитала или передачу имущества. Неоспоримыми преимуществами являются то, что фактический владелец активов не будет известен регистрирующим органам (иногда даже самого офшорного государства/территории), а также офшорной компании гораздо удобнее управлять своим недвижимым и движимым имуществом, чем физическому лицу.

6. Часто для управления имуществом учреждается не офшорная компания, а *офшорный фонд*, который похож на офшорный траст, но в отличие от него, является юридическим лицом. Учреждают офшорные фонды один или несколько учредителей (зачастую частный офшорный фонд является семейным), которые с момента передачи имущества в фонд больше не являются его собственниками. Т.к. имуществом полностью владеет фонд, то арестовать или отобрать его у учредителей уже нельзя. В Панаме, Ангилье, Белизе, Сент-Китс и Невисе услуга по регистрации офшорных частных фондов стоит от 1340 долларов США. Законы этих офшорных зон защищают конфиденциальность учредителей и бенефициаров частных фондов, при этом полностью освобождая их от уплаты налогов. В соответствии с целями, выделяют четыре основные категории фондов: частные офшорные фонды; корпоративные фонды; благотворительные фонды; специальные фонды. С целью надежной защиты активов регистрируется частный офшорный фонд в сочетании с офшорной

¹²⁷ Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14/ РАНХиГС. - Москва, 2013. - 143с. С. 57

компанией – в организационно-правовой форме LLC или IBC. Такое структурирование бизнеса позволит одновременно вести активную коммерческую деятельность через офшорную компанию, и в то же время защитить активы, так как акции компании передаются в частный фонд, и обеспечить бенефициарам полную конфиденциальность¹²⁸.

7. Офшорная структура может выступать в качестве *доверительного управляющего (форма траста)*. В траст передается имущество и/или денежные средства от учредителя траста, которыми на основании трастового соглашения в интересах бенефициара, распоряжается управляющий траста. Эта схема международного налогового планирования обеспечивает высокий уровень конфиденциальности по отношению к реальному собственнику и уменьшает его налогообложение, кроме того, ликвидируются ограничения в случаях распределения наследства (отзывные трасты часто заменяют завещание). Его использование для обеспечения передачи имущества по наследству позволяет избежать уплату налогов (которые, например, во Франции составляют для недвижимости стоимостью свыше 3 млн евро около 30%)¹²⁹. Офшорный траст - это прежде всего инструмент общего права, которое применяется в Великобритании и ее бывших колониях, в том числе в США. Активы, которые передаются в траст в безналоговой офшорной зоне не облагаются налогом ни при передаче в траст, ни при передаче или перераспределении бенефициарам. Регистрация офшорных трастов в Белизе, Сент-Китс и Невисе обойдется в настоящее время от 1540 долларов США¹³⁰.

8. Компании в офшорных и «транзитных» юрисдикциях используются как *холдинги* при инвестировании в уставные капиталы других компаний, для консолидации работы филиалов, функционирующих в разных

¹²⁸ Частные фонды в офшорах. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.goccp.com/RUS/offshore-foundations/> (дата обращения: 11.10.2019).

¹²⁹ Иноземцев В.Л. Тёмные пятна. [Электронный ресурс]. – URL: <https://spektr.press/temnye-pyatna-pochemu-ssha-i-es-kapitulirovali-v-vojne-s-ofshornymi-finansami/> (дата обращения: 10.01.2020).

¹³⁰ Офшорные трасты. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.goccp.com/RUS/offshore-trusts/> (дата обращения: 14.12.2019).

странах, для сокращения эффективной налоговой ставки всей группы. Анонимность в отношении реального хозяина такого холдинга значительно облегчает ему в случае необходимости продажу этого бизнеса. Деятельность холдинга позволяет обходить валютные, антимонопольные и организационные ограничения, накладываемые российским законодательством. При этом появляется возможность также повысить степень транспарентности группы компаний для потенциальных инвесторов, увеличить его стоимость, за счёт системного объединения активов различной функциональной специализации, до этого зарегистрированных в разных юрисдикциях. Большая часть регистрируемых холдингов традиционно приходится на государства, с которыми Россия подписала договора (Соглашения) об избежании двойного налогообложения (далее СИДН)¹³¹. Для целей международного налогового планирования используется так называемый «сэндвич»: офшор (БВО, Панама, Лихтенштейн) – «транзитная» юрисдикция (Кипр, Лихтенштейн, Швейцария, Сингапур) - РФ. Для целей полной конфиденциальности практикуется прямая схема: офшор (БВО, Панама, Лихтенштейн) - РФ. Для возможности совмещения этих целей возможно использование Сингапура¹³².

Из недостатков в использовании этой схемы, следует отметить, что проценты по кредиту, выданному офшорной компании или офшорному холдингу, дивиденды или роялти, отправляемые на их счет, облагаются налогом у источника выплаты (withholding tax)¹³³. Однако, СИДН могут предусматривать пониженную ставку налога у источника, а также ряд стран заключили льготные Соглашения, которые допускают возможность не взимать налог у источника выплаты по таким платежам. Таким образом, при уплате дивидендов компании в офшорную юрисдикцию, не заключившую

¹³¹ Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14. - Москва, РАНХиГС, 2013. – 143с. С. 58

¹³² Оффшор для холдинга <https://1sterling.ru/offshore/offshor-dlya-holdinga.html> Оффшорные трасты. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.goccp.com/RUS/offshore-trusts/> (дата обращения: 14.11.2019).

¹³³ Подробнее см., например: Полежарова Л.В. Теоретические основы определения прибыли постоянных представительств в международном налогообложении // Научно-исследовательский финансовый институт. – Финансовый журнал. – 2013. – № 2 (16). – С. 63-74.

СИДН на льготных условиях, ставка удержанного в России налога на прибыль согласно ст.284 НК РФ составит 15%, а при переводе дивидендов в кипрский холдинг – 5% (реже 10%); при переводе роялти или процентов за полученные кредиты в ряд офшоров налоговые выплаты будут не 20%, а в случае, например, кипрского холдинга составят 0%¹³⁴ (приведен расчет на условиях СИДН, действовавших до 2021г).

9. Офшор в международном налоговом планировании может выступать как *финансовый институт*. Налоговые гавани оперативно выдают лицензии на банковскую деятельность, предоставляя минимальные налоговые ставки (вплоть до нулевых). Нередко регистрировались одновременно траст и банк, что обеспечивало клиентам предоставление полного спектра финансовых услуг. Офшорные банки можно разделить на две основные категории: 1. специализированные подразделения крупнейших мировых финансовых учреждений, созданные международным бизнесом для предложения частного сервиса для состоятельных лиц – private banking; 2. сравнительно небольшие банки отдельных финансово-промышленных групп или даже физических лиц, созданные самими участниками рынков для себя.

Ранее такие услуги предоставляли, например, Содружество Доминики, Сейшелы или Багамские острова, но в последние годы отношение к офшорным финансовым учреждениям настороженное. На данный момент следует признать, что жесткий надзор международных институтов - МВФ, ОЭСР и ФАТФ - сильно сократил применение этой практики, поэтому сейчас осталось крайне мало офшорных юрисдикций, которые продолжают лицензировать банки, не имеющие банковских лицензий основных оншорных юрисдикций.

¹³⁴ Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал. Никозия, 5 декабря 1998 года (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017). - Справочно-правовая система «Консультант Плюс. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=200311&fld=134&dst=100106,0&rnd=0.566776990125966#09828865934352906> (дата обращения: 09.12.2018).

10. Для крупных производственных компаний в международном налоговом планировании используется *международный лизинг* как один из эффективных способов использования офшорных зон. Для приобретения российскому предприятию зарубежного оборудования заключается договор лизинга с офшорной компанией, где аккумулируются лизинговых платежи, установленные на высоком уровне; российский лизингополучатель сокращает выплаты по налогу на прибыль, относя лизинговый платеж на себестоимость (пп.10 п.1 ст.264 НК РФ). В более усложненной схеме используется, например, кипрская лизинговая компания и офшор в респектабельной юрисдикции из «белого списка» ОЭСР (Британские Виргинские острова, Сейшелы, Белиз и т.д.) для приобретения иностранного оборудования, которое впоследствии будет передано в лизинг российской компании (лизингополучателю)¹³⁵.

11. С целью международного налогового планирования торговля *на мировых финансовых рынках* может также осуществляться через офшор. В случаях, когда офшорная компания осуществляет торговлю через американского брокера акциями на американском рынке, то налогом облагаются только дивиденды, а сами доходы от изменений курсовой цены по американским законам налогами не облагаются (причём в офшорной юрисдикции они тоже налогами не облагаются). Обеспечить доступ к международным финансовым ресурсам можно размещением акций и облигаций на крупнейших биржах, но предварительно необходимо провести эмиссию ценных бумаг офшорной компании, учрежденной в юрисдикции с респектабельной репутацией¹³⁶.

12. Международное налоговое планирование в *страховой деятельности* с использованием офшора подразумевает наличие у компании соответствующей лицензии. Собственник страховой офшорной компании

¹³⁵ Лизинговая схема. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://panteon-offshore.ru/schemes/lizingovaya-skema/> (дата обращения: 11.11.2019).

¹³⁶ Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14/ РАНХиГС. - Москва, 2013.- 143с. С. 60-61

таким способом не только минимизирует свои налоговые платежи, но и использует как доступ к мировой системе страховых услуг с возможностью хранить премиальные и инвестиционные средства в зарубежном банке. Некоторые наиболее развитые офшорные страховые рынки предлагают услугу для оншорных страховых компаний по открытию своего офшорного филиала для перестраховки установленных рисков, таких как риски возникновения обстоятельств непреодолимой силы, и, следовательно, по сокращению требований к капиталу и резервам. С 1980-х гг. Бермудские острова являются мировым центром офшорного страхования - компании, работающие с нерезидентами, выплачивают налог в размере 1% от суммы страховых взносов, а те, кто занимается страхованием резидентов, от уплаты налога вообще освобождаются. Офшорные страховые компании изначально использовали только крупные корпорации для страхования или перестрахования собственных финансовых рисков; позже этот инструмент стал распространенным даже среди небольших компаний и частных лиц¹³⁷.

13. Офшоры активно применяются в международном налоговом планировании для *регистрации и владения морскими и воздушными транспортными средствами*, как правило дорогостоящими. На 2017г. до 90% бизнес-джетов и 80% яхт длиной более 100 футов были зарегистрированы в офшорах¹³⁸. В некоторых из них, например, в Гибралтаре этот вид деятельности исторически является одним из первостепенных по размеру доходов территории; зарегистрированные там за небольшую плату морские и воздушные суда не облагаются налогом на доход от последующей фрахтовой и транспортной деятельности, к тому же полностью отсутствуют или минимальны налоги на собственность (на судовладение и на обслуживание судна). На регистрации морских транспортных средств традиционно специализируются, помимо Гибралтара, Панама и Багамские

¹³⁷ Офшорные страховые компании. – [Электронный ресурс]. – URL:

<http://www.offshory.ru/informatsiya/offshornye-strakhovye-kompanii> (дата обращения: 18.10.2019).

¹³⁸ Cecile S. Gallego. Offshore Gurus Help Rich Avoid Taxes on Jets and Yachts. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/offshore-gurus-help-rich-avoid-taxes-jets-yachts/> (дата обращения: 06.01.2020).

острова; воздушные транспортные средства регистрируются в основном на Бермудских и Каймановых островах, а также на Арубе¹³⁹.

14. Доходы от использования *интеллектуальной собственности* в международном налоговом планировании можно защитить от высоких налогов при помощи офшорной компании, которая становится владельцем или лицензиаром товарного знака или авторских прав, в стране, с которым заключен договор об избежании двойного налогообложения. Впоследствии она будет заключать франчайзинговые или лицензионные соглашения с заинтересованными в использовании данной интеллектуальной собственности клиентами, аккумулируя их платежи на своём счете. Невещественный характер оказания услуг несет некоторый риск: если предметом контракта выступают не поддающиеся предметной верификации понятия, контролирующие органы могут сторнировать данные расходы из налогооблагаемой базы.

Однако, в связи с мировой антиофшорной политикой, например, в Белизе с осени 2017г. действует запрет на приобретение объектов интеллектуальной собственности, владение ими, а также распоряжение. За нарушение предусмотрен первоначальный штраф в размере 25000 долларов США, повторное нарушение повлечет наложение штрафа в 100000 долларов США; для исключительных случаев предусмотрено принудительное административное вычеркивание компании из регистра¹⁴⁰.

15. Офшорные компании задействуют представители творческих профессий (артисты, спортсмены, продюсеры и т.д.), предоставляющие *профессиональные индивидуальные услуги*, с целью сокращения своих налоговых платежей. Такие физические лица заключают контракты на оказание своих услуг по всему миру не напрямую, а через офшорную компанию. Получаемые гонорары физического лица по мере поступления

¹³⁹ Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14/ РАНХиГС. - Москва, 2013. – 143с. С. 61

¹⁴⁰ Офшоры в Белизе должны отчитаться о своей интеллектуальной собственности . - [Электронный ресурс]. – URL : <https://www.4uk.ru/news/ofshory-v-belize-dolzheny-otchitatsya-o-svoej-intellektualnoj-sobstvennosti.html> (дата обращения: 17.03.2020).

аккумулируются в офшорной компании, а выплаты клиенту структурируются по принципу максимального снижения подоходного налога.

16. Учреждение компании в привлекательной офшорной или чаще «транзитной» юрисдикции не только обеспечит эффективное международное налоговое планирование, но и в определенном смысле сработает на *имидж компании*, например, с целью привлечения западных инвесторов. Политическая и экономическая неопределенность в некоторых странах (например, стран СНГ) заставляла крупные корпорации снижать риски через инкорпорирование. В последние годы налоговая экономия отошла на второй план, т.к. важно не использовать юрисдикции из «черных списков» национальных и международных регуляторов; а для владельцев таких компаний стало актуальным избавиться от негативного имиджа.

17. Офшорная компания может использоваться *как поставщик различных услуг*, например, юридические, консалтинговые, маркетинговые, информационные, аудиторские, бухгалтерские, плата за обучение, предоставление займа и т.п. Ранее нередко использовалась также «маскировка» офшорной компании под резидента Российской Федерации - регистрация компании в стране, где допускается применение русского языка при выборе названия (на Сейшелах, Доминике и Ниуэ). Такие компании не платили налоги в России и имели две версии печати – «русскую» и «инострannую»¹⁴¹. В любом случае схема взаимодействия с офшорной компанией не должна была выглядеть как однозначно созданная для снижения налогообложения: обязательно тщательно продумывалось объяснение деловой цели (экономической выгоды) от сотрудничества с офшором, иначе в результате налоговых проверок возникали основания для привлечения к ответственности.

¹⁴¹ Если ваш контрагент – офшорная компания: схемы работы. [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.offshory.ru/informatsiya/esli-vash-kontragent-offshornaya-kompaniya-skhemu-raboty> (дата обращения: 11.03.2019).

Рассмотренные варианты международного налогового планирования являются наиболее распространенными из множества возможных вариантов эффективного взаимодействия российских компаний с офшорами. Отдельно отметим, что развернутая мировая антиофшорная компания оказала существенное влияние на применение этих схем – ряд из них являются уже малоприменимыми ввиду законодательных ограничений или неотвратимых налоговых последствий. Например, с 2009 года около 70 юрисдикций сняли режим банковской тайны для налоговых запросов; сегодня 90% стран-членов Глобального форума ОЭСР не разрешают выпуск акций на предъявителя или имеют законодательные требования по идентификации собственников, указанию источника происхождения средств, фактического ведения деятельности и нахождения офиса в офшоре¹⁴².

Спрос на международное налоговое планирование не сократился, а трансформировался, потеряв сектор агрессивного ухода от налогов. Текущий тренд - обеспечение не формального, а реального присутствия в юрисдикции, используемой для налогового планирования. Налоговое планирование, приобрело более цивилизованные формы: вместо перевода прибыли в офшор, российских предпринимателей стало интересовать более эффективное планирование реальных бизнес-процессов, а их предпочтения в международном налоговом планировании сместились с традиционных офшоров на «транзитные» юрисдикции.

2.3. Оценка макроэкономических последствий от офшорной деятельности компаний

В то время как компании используют офшоры в целях международного налогового планирования, экономики стран их налогового резидентства имеют негативные последствия: недополучение налогов в

¹⁴² ОЭСР ждет расширения налогового обмена еще на треть. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4172080> (дата обращения: 10.03.2020).

государственный бюджет, отток капиталов, засекреченность конечных собственников компаний, сокрытие доходов, полученных незаконно, искажение происхождения источников поступающих в страну инвестиций.

По мнению Б.А. Хейфеца, «оценки экономического ущерба от офшоризации российской экономики очень приблизительны, поскольку требуют учета неофициальных данных («теневой» экономики)». Действительно, невозможно получить точные оценки размера финансовых активов, хранящихся в офшорах как из-за секретности, так и отсутствия их согласованного определения. По мнению международной неправительственной организации «Tax Justice Network» существуют две наиболее известные оценки: Дж. Генри на 2016г. - 24-36 трлн долл., Г. Цукман - около 8% мирового богатства или 7,6 трлн долл. на 2015 г.¹⁴³ По данным этой же организации на 2020 год только в странах ОЭСР транснациональные корпорации скрыли свои прибыли на общую сумму 467 млрд. долларов США, в результате бюджеты государств недополучили налоги в размере 117 млрд. долларов США, причем 72% налогов сокрыты в четырех государствах - Великобритания (с заморскими территориями), Швейцария, Люксембург и Нидерланды. По данным исследования этой же организации, накопленный объем российского капитала в офшорных юрисдикциях за период 1990–2010 гг. составлял 798 млрд. долларов США, ... к концу 2014 года – 1341 млрд долларов США. По этому показателю Россия занимала в начале 2000 гг. второе место в мире, уступая только Китаю¹⁴⁴.

В исследовании, вышедшем в 2017 году «От Советов к олигархам: неравенство и собственность в России 1905-2016 гг.», авторы на основе

¹⁴³ Tax havens.. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.taxjustice.net/faq/tax-havens/> (дата обращения: 11.03.20).

¹⁴⁴ Андрианов В.Д. Проблемы оттока капитала из России // Мосты. -14 сентября 2016. - [Электронный ресурс]. – URL : <https://www.ictsd.org/bridges-news/%d0%bc%d0%be%d1%81%d1%82%d1%8b/news/%d0%bf%d1%80%d0%be%d0%b1%d0%bb%d0%b5%d0%bc%d1%8b-%d0%be%d1%82%d1%82%d0%be%d0%ba%d0%b0-%d0%ba%d0%b0%d0%bf%d0%b8%d1%82%d0%b0%d0%bb%d0%b0-%d0%b8%d0%b7-%d1%80%d0%be%d1%81%d1%81%d0%b8%d0%b8> (дата обращения: 19.08.2019).

системного исторического анализа российской экономики в разные временные этапы ее развития пришли к выводу, что офшорное богатство, принадлежащее частному сектору российской экономики, составляет 800 млрд. долларов США, или 75% годового национального дохода. При этом, выведенная в офшоры часть национального богатства сопоставима с величиной внутреннего национального богатства России. По оценкам авторов исследования, примерно половина всего офшорного капитала принадлежит российским миллиардерам, другой половиной владеют «обычные» миллионеры, при этом независимо от страны резидентства владельцев офшорных активов, происхождение этих денег – российское, но сами активы недоступны для регуляции российским Правительством¹⁴⁵.

Несомненно, мотивацией для вывода капитала в офшорные юрисдикции являлась не только высокая налоговая нагрузка в нашей стране, значительную роль сыграла недостаточная защищенность права собственности, непрогнозируемость политической и экономической ситуации и др. Зачастую несовершенство институциональной среды и неблагоприятный инвестиционный климат в нашей стране вынуждали компании выбирать для регистрации зарубежные страны; например, банкам было выгоднее кредитовать нерезидентов, так как когда сделка заключалась на Кипре, ценные бумаги можно было изъять по прошествии всего трех дней, а в России около года¹⁴⁶.

Офшоры нередко использовались для вывода денег, полученных незаконным путем. По данным официальной статистики ЦБ РФ за период 2005–2019 гг. отток капитала частного сектора из страны составил $(0,3-43,7-87,8+133,6+57,5+30,8+81,4+53,9+60,3+152,1+57,1+18,5+24,1+65,5+22,6=$ 603,6 млрд. долл. США (рисунок 3).

¹⁴⁵ Novokmet F., Piketty T., Zucman G. From Soviets to Oligarchs: Inequality and Property in Russia 1905-2016. – World and Income Database. – Working paper series. - № 2017. - № 09. – 80 p.

¹⁴⁶Офшорная экономика // Ведомости. - 13.01.2012. - 4(3018). -[Электронный ресурс]. – URL: http://www.vedomosti.ru/newspaper/article/274100/ofshornaya_ekonomika#ixzzlwotB8nhd (дата обращения: 12.03.2018).

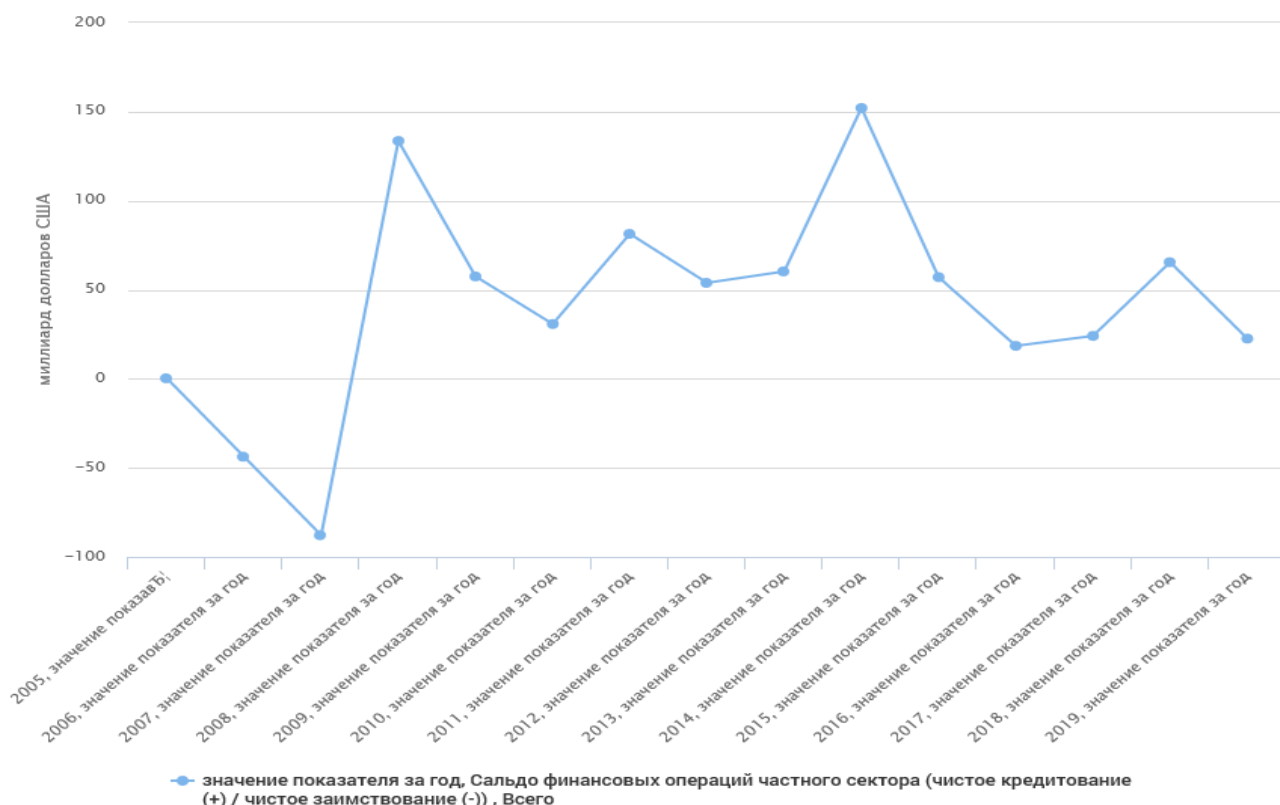


Рисунок 3 - Сальдо финансовых операций частного сектора 2005-2019гг., млрд. долл.¹⁴⁷

Как видно из рисунка 3, за эти 15 лет отрицательные значения, означающие ввоз капитала, были только в 2006г. и 2007г., а максимальные значения вывоза капитала были достигнуты в кризисные для отечественной экономики 2008г. и 2014г. - соответственно 133,6 млрд. долл. США и 152,1 млрд. долл. США.

За девять месяцев 2020г. сальдо финансовых операций частного сектора по оценке ЦБ РФ составило 35,5 млрд долларов США (21,4 млрд долларов США за тот же период 2019г.), что объяснено ЦБ РФ «в основном за счет сокращения обязательств перед нерезидентами как банками,

¹⁴⁷ Финансовые операции частного сектора. - [Электронный ресурс]. – URL : <https://www.fedstat.ru/indicator/43938> (дата обращения: 27.05.2020). С 3 квартала 2018 года ЦБ РФ изменил терминологию в статистике внешнего сектора - вместо термина «чистый ввоз/вывоз капитала частным сектором» используется термин «финансовые операции частного сектора», соответственно, положительное сальдо соответствует чистому кредитованию, отрицательное - чистому заимствованию.

так и прочими секторами»¹⁴⁸. Отметим, что эти показатели не означают чистую «утечку» капитала за рубеж, поскольку в них включены любые внешние финансовые операции, в т.ч., погашение долгов и покупка валюты.

Оценки экспертов составляют более существенные суммы – более 1 трлн. долл. российского капитала, накопленного за рубежом¹⁴⁹.

Главным каналом вывоза капитала являлись переводы в офшорные юрисдикции через коммерческие банки. Так как часть крупных российских компаний были зарегистрированы в офшорных юрисдикциях, то кредитование или покупка облигаций таких компаний банками отражалась на их балансах как кредит нерезидентам и регистрировалось в официальной статистике как отток капитала.

Динамика оттока российского капитала с начала 90-х гг. подтверждается высокой долей «сомнительных» операций (перечень сделок, подлежащих обязательному контролю со стороны банка, приведен в ст.6 Федерального закона от 07.08.2001 г. №115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» и рекомендациями Росфинмониторинга и ЦБ РФ). По данным Банка России если за период 1994–2000 гг. объём сомнительных транзакций составлял 42 млрд. долл., то за период 2001–2013 гг. их общий объем вырос более чем в 8 раз и составлял 340,7 млрд. долл.; с 2014 года Банку России удалось добиться значительно снижения этой величины, (она составила 73 млрд рублей в 2018 году и 66 млрд рублей в 2019г.)¹⁵⁰, путем отзыва лицензий у тех коммерческих банков, деятельность которых была включена в теневой сектор экономики. Однако, по мнению

¹⁴⁸ Оценка ключевых агрегатов платежного баланса Российской Федерации в январе-сентябре 2020 года. - [Электронный ресурс]. – https://cbr.ru/statistics/macro_itm/svs/bop-eval/ (дата обращения: 09.10.2020).

¹⁴⁹ Андрианов В.Д. Проблемы оттока капитала из России // Мосты. -14 сентября 2016. - [Электронный ресурс]. – URL : <https://www.ictsd.org/bridges-news/%d0%bc%d0%be%d1%81%d1%82%d1%8b/news/%d0%bf%d1%80%d0%be%d0%b1%d0%bb%d0%b5%d0%bc%d1%8b-%d0%be%d1%82%d1%82%d0%be%d0%ba%d0%b0-%d0%ba%d0%b0%d0%bf%d0%b8%d1%82%d0%b0%d0%bb%d0%b0-%d0%b8%d0%b7-%d1%80%d0%be%d1%81%d1%81%d0%b8%d0%b8> (дата обращения: 19.08.2019).

¹⁵⁰ Структура сомнительных операций и секторы экономики, формировавшие спрос на теневые финансовые услуги. – [Электронный ресурс]. – URL : https://cbr.ru/today/resist/resist_sub/2019/ (дата обращения: 10.04.2020).

экспертов, во-первых, потоки сомнительных операций перетекли в другие секторы теневой экономики, во-вторых, были разработаны новые схемы вывода денег за рубеж, в т.ч. в офшорные и «транзитные» компании¹⁵¹.

Эти операции входят в состав неклассифицированных операций и связаны с трансграничным перемещением денежных средств при торговле товарами и услугами, купле/продаже ценных бумаг, предоставлении кредитов и переводами средств на собственные счета за рубежом. Значительная часть «сомнительных» транзакций осуществлялась через схемы фиктивного импорта, через возможности, связанные с облегченными процедурами перемещения товаров, услуг и их контроля в рамках Таможенного союза¹⁵². Отдельно отметим, что не все сомнительные операции (невозврат валютной выручки, фиктивные импортные контракты) связаны с офшорной деятельностью - выявление их связи довольно сложно и не является предметом настоящего исследования.

Российская инвестиционная статистика свидетельствует о значительной роли офшорных и «транзитных» юрисдикций как реципиентов российских капиталов. Так на 01.01.2020г. от общего объема прямых иностранных инвестиций (далее ПИИ) из России 63% приходилось на такие государства как Кипр, Нидерланды, Люксембург, Британские Виргинские острова (без последних 52%) (Рисунок 4), причем на 01.01.2018г. это значение составляло 70%.

Отметим, что согласно принятой международной методологии учета, разрабатываемой ОЭСР и МВФ, ЦБ России публикует данные о прямых иностранных инвестициях в Россию на базисе страны - формального инвестора, не указывая фактический (конечный) источник инвестиций, что искажает сведения о реальных инвесторах.

¹⁵¹ Засько В.Н., Чамурлиев Г.П. Последствия международной налоговой оптимизации для макроэкономики Российской Федерации // Государственная служба.- 2019. -Т. 21.- № 4 (120). -С. 43-49. С.44.

¹⁵² Андрианов В.Д. Отток капитала из экономики России. – [Электронный ресурс]. – URL : <http://viperson.ru/data/201407/3/.pdf> (дата обращения: 19.03.2020).

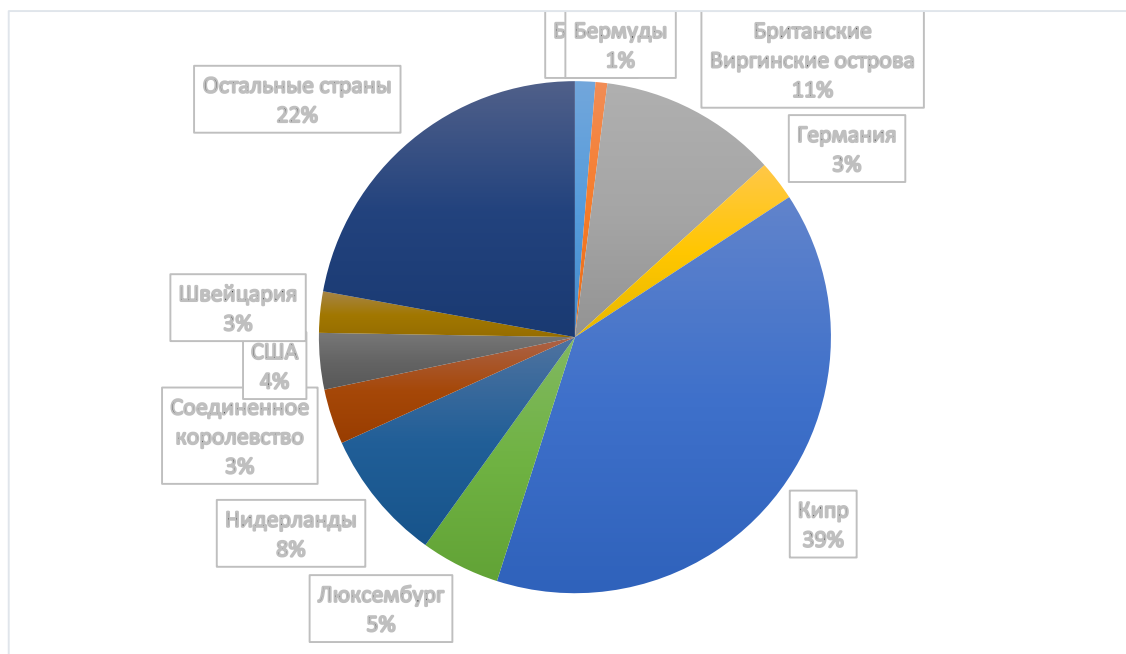


Рисунок 4 - Доля накопленных прямых иностранных инвестиций из России за рубеж (по странам) в общем объеме иностранных инвестиций из России на 01.01.2020 г.¹⁵³



Рисунок 5 - Доля накопленных прямых иностранных инвестиций в Россию (по странам) в общем объеме иностранных инвестиций в Россию из-за рубежа на 01.01.2020 г.¹⁵⁴

¹⁵³ Составлено автором на основе данных Центрального банка РФ: Прямые инвестиции в Российскую Федерацию. – [Электронный ресурс]. URL : <http://www.cbr.ru/statistics/?PrId=svs> (дата обращения: 19.05.2018).

На рисунке 5 видим, что на 01.01.2020г. в общем объеме ПИИ в российскую экономику 46% от их общего объема приходилось на наиболее популярные «транзитные» юрисдикции - Кипр, Люксембург, Нидерланды (по состоянию на 01.01.2018г. этот показатель был 52%).

Сравнение данных этих двух рисунков свидетельствует, что фактически прямые иностранные инвестиции в Россию зачастую таковыми не являются, поскольку это инвестиции российских же компаний, но зарегистрированных в низконалоговых «транзитных» юрисдикциях. Российскому бизнесу при реализации офшорных схем очень удобно пользоваться промежуточными компаниями (компаниями-прокладками) из крупных финансовых центров Кипра, Великобритании, Люксембурга, Нидерланд как составными частями цепочки сделок. Представленные на рис. 5 Джерси, Франция и Ирландии отсутствуют на рис. 4 ввиду весьма незначительных значений доли накопленных прямых иностранных инвестиций из России в эти страны, хотя доля накопленных прямых иностранных инвестиций в Россию из этих стран составляет 5%, 4% и 5% соответственно. Более показательной является позиция Британских Виргинских островов, доля ПИИ из России в которые составила 11%, при этом ПИИ с этой территории в РФ не вошли в обзор ввиду незначительности.

Несомненно, что не все инвестиции из офшоров имеют российское происхождение (например, американская ExxonMobil инвестировала в проект «Сахалин-1» через свою багамскую «дочку» Exxon Neftegas), однако большинство российских инвесторов зарегистрировано за рубежом¹⁵⁵.

Эти авторские выводы подтверждаются и исследованием «Что является подлинным, а что нет в глобальной системе прямых иностранных инвестиций?» (англ. «What Is Real and What Is Not in the Global FDI

¹⁵⁴ Составлено автором на основе данных Центрального банка РФ: Прямые инвестиции в Российскую Федерацию: остатки по инструментам и странам-партнерам (по принципу активов/пассивов). – [Электронный ресурс]. – URL : https://cbr.ru/statistics/macro_itm/svs/ (дата обращения: 19.05.2020).

¹⁵⁵ МВФ оценил долю «фантомных» иностранных инвестиций в России. – [Электронный ресурс]. – URL : <https://www.rbc.ru/economics/18/12/2019/5df78cc59a79470da759cc2e> (дата обращения: 19.05.2020).

Network?»¹⁵⁶, опубликованным Международным валютным фондом в декабре 2019г. Согласно ему, более половины накопленных иностранных инвестиций в экономику России приходится на промежуточные зарубежные компании («фантомные» компании), скрывающие страну - фактический источник этих капиталов (Приложение 4). Почти 40% мирового объема прямых иностранных инвестиций проходит через такие номинальные компании, зарегистрированные в Люксембурге, Нидерландах или Ирландии. За 2017 год. У России доля таких инвестиций самая большая в мире - 57,9% или 255 млрд долл., при этом 102 млрд долл. (23,2% от общих иностранных инвестиций в Россию) - это средства российских инвесторов, вложенные на родине через другие страны, используя круговую схему (англ. round-tripping) вывода средств за рубеж и их последующего возвращения под видом иностранного капитала. Об офшорной природе поступающих в Россию прямых иностранных инвестиций указано и в Докладе о мировых инвестициях, подготовленном ЮНКДАТ в 2013г.¹⁵⁷.

В 2019 году согласно отчету о размере иностранных инвестиций в Россию самыми крупными инвесторами с долей от 5% до 31%, имеющими СИДН с РФ, были Кипр, Нидерланды, Люксембург, Ирландия и Великобритания, что является достаточно показательным и подтверждает использование отечественными компаниями этих юрисдикций для выстраивания структурирования бизнеса и проведения коммерческих операций с минимальными налоговыми платежами.

Наличие подобных диспропорций характерно не только для нашей страны. ОЭСР, оценивая ситуацию, утверждает, что в глобальном плане свыше половины всех финансовых и торговых международных транзакций проходит через офшорные юрисдикции. Ключевыми звеньями вывода

¹⁵⁶ Damgaard J., Elkjaer T., Johannesen N. What Is Real and What Is Not in the Global FDI Network? / International Monetary Fund. – [Электронный ресурс]. – URL : [http://www.IMF.wpia2019274-print-pdf\(1\)](http://www.IMF.wpia2019274-print-pdf(1)) (дата обращения: 29.05.2020).

¹⁵⁷ World Investment Report 2013. Global value chains: investment and trade for development. / UNCTAD, 2013. Рр. 16.– [Электронный ресурс]. - URL: <https://unctad.org/en/pages/PublicationWebflyer.aspx?publicationid=588> (дата обращения: 25.07.2018).

теневому капиталу выступают банки, предоставляющие незаконные финансовые услуги, в том числе по обналичиванию и легализации доходов полученных незаконным путем. Они, замалчивая информацию о конечных получателях и отправителях денежных средств, перечисляют их на счет нерезидентов в офшорах или в обналичивающие банковские институты¹⁵⁸. Нередко выводятся взятки из сферы государственного заказа и похищенные бюджетные средства. Эти данные свидетельствуют об использовании офшорных и «транзитных» юрисдикций не только с целью оптимизировать налоговую базу в рамках международного налогового планирования. Вина за подобные последствия использования офшорных зон лежит на нечистоплотных участниках процесса, нанося репутационный урон на само существование налоговых гаваней с их уникальными возможностями для ведения бизнеса.

Схемы вывоза капитала из России различны, однако их бóльшая часть осуществлялась именно через офшорные и транзитные юрисдикции. Если рассматривать 500 крупнейших компаний России, которые входили в 2015г. в рейтинг РБК 500 (таблица 4), то 221 компания была зарегистрирована за рубежом, 239 компаний - в России (из них 87 государственных, у которых нет выбора места регистрации). Тогда без их учёта остаётся 152 негосударственные компании, которые предпочли Россию, т.е. большинство предпочли зарубежные юрисдикции.

Согласно табл.4, самой популярной зарубежной юрисдикцией для российских бизнесменов в 2015г. являлась Республика Кипр, лидирующая с огромным отрывом от ближайших конкурентов — Нидерландов и Британских Виргинских островов. Выручка компаний на территории России за 2014 год составила 32,47 трлн. руб. (главным образом за счет государственных компаний и компаний, инкорпорированных на Кипре),

¹⁵⁸ Засько В.Н., Чамурлиев Г.П. Последствия международной налоговой оптимизации для макроэкономики Российской Федерации // Государственная служба. - 2019. - Т. 21.- № 4 (120). - С. 43-49.

тогда как совокупная выручка компаний, зарегистрированных во всех прочих юрисдикциях — 23,57 трлн. руб.¹⁵⁹

Таблица 4 - Капитал российских компаний, зарегистрированных в России и за рубежом на 2015 год и 2019год, млрд. руб.¹⁶⁰

Локализация регистрации	Количество российских компаний, начало 2015г.	Чистая выручка, млрд. руб., за 2014г.	Количество российских компаний, начало 2019г.	Чистая выручка, млрд. руб., за 2018г.
<i>1. На территории РФ:</i>	239	32474,7	380	77000,00
Из них государственные	87	8907,3	81	
<i>2. За рубежом, из них компании-оболочки</i>	221	23567,4	120	8500,00
	38	Нет данных	Нет данных	Нет данных
Кипр	136	9054,1	0	0
Нидерланды	21	1979	4	222,40
Швейцария	7		4	245,39
Великобритания	5	703	7	387,47
Люксембург	7	551,7	1	29,75
Бермудские острова	5	946,4	0	0
Британские Виргинские острова	14	1275,8	0	0
.....				
Другие иностранные юрисдикции, в т.ч.	31	7005,3	108	Нет данных
<i>3. Не предоставили данные</i>	40	1372,3	Нет данных	Нет данных

В аналогичном рейтинге 2019г. без присвоения номера находятся 120 российских компаний с иностранным контролем (в 2018г. году таких компаний было 145); совокупная выручка иностранных участников составила 8,5 трлн руб. (8,4 трлн руб. годом ранее). При уменьшении числа иностранных компаний средний размер их выручки вырос на 22,5% и составил 70,8 млрд руб. (57,8 млрд руб. годом ранее). Более половины выручки иностранцев приходится на американские (25 компаний), немецкие (21) и французские (12), японские (9) компании¹⁶¹.

¹⁵⁹ Россия или офшор: где зарегистрировано 500 крупнейших компаний страны. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.rbc.ru/business/08/10/2015/561583d49a794756766bfe4f> (дата обращения: 06.03.2019).

¹⁶⁰ Составлено автором на основе данных информационного агентства «РБК», взятых с его официального сайта. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.rbc.ru> (дата обращения: 06.04.2020).

¹⁶¹ Иностранные компании в рейтинге РБК 500. - [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.rbc.ru/economics/10/10/2019/5d9de8749a79473eb89956ba> (дата обращения: 06.04.2020).

Данные таблицы свидетельствуют, что крупнейший российский бизнес за период 2015-2019гг. ушел из своих традиционных офшоров (Кипр, Бермудские острова, Британские Виргинские острова – там не осталось ни одной корпорации из этого рейтинга на 2019г.), существенно сократилось число компаний, инкорпорированных в Нидерландах и Люксембурге.

Последние годы, характеризующиеся усилением антиофшорной политики, введением обмена (в т.ч. автоматического) налоговой информацией, привели к тому, что из внушительного количества офшорных зон классического образца наиболее востребованными в среде российского среднего бизнеса остались лишь Сент-Китс и Невис и Британские Виргинские острова в Карибском бассейне. Кипр был достаточно популярен у российских компаний, но после подписания в 2010 году протокола изменений к Соглашению об избежании двойного налогообложения, эта офшор уже не может считаться «классическим», так как налоговые льготы стали ограничены, и кроме того осуществляется автоматический обмен налоговой информацией между Кипром и Россией.

Такие европейские страны как Великобритания, Люксембург, Швейцария, Нидерланды являются «транзитными» юрисдикциями и включаются в офшорные схемы российских предпринимателей ввиду предоставления этими государствами различных налоговых преференций. Сущность схемы налогового планирования состоит из следующих звеньев: созданная структура в одной из этих стран, связанная с компанией в офшоре, с которым есть договор об избежании двойного налогообложения, выступает как промежуточная компания при взаимодействии офшорной и российской компаний. Эта схема актуальна когда у России не подписано соглашение об избежании двойного налогообложения со страной – местом регистрации офшорной компании¹⁶². Востребованность данных схем обусловлена в том числе ужесточением мер контроля над деятельностью офшорами и

¹⁶² Засько В.Н., Чамурлиев Г.П. Последствия международной налоговой оптимизации для макроэкономики Российской Федерации // Государственная служба. - 2019. -Т. 21.- № 4 (120). - С. 43-49. С.48.

нежелания российского бизнеса взаимодействовать с ними напрямую, предпочитая проводить операции с участием более уважаемых «транзитных» юрисдикций. Но с экономической точки зрения такие сделки ничем не отличаются от сокрытия и дальнейшего вывоза капитала и уклонения от налогообложения.

Замыкающим звеном «круговорота» капитала является его возвращение в том или ином объеме обратно в Россию. При рассмотрении характера географической структуры поступающих в страну иностранных инвестиций, можно выявить неслучайное офшорное и «транзитное» происхождение поставщиков капитала¹⁶³.

Отток капитала через офшорные юрисдикции оказал значительное негативное влияние на национальную экономику, и сейчас государство не получает платежи от налогообложения этих капиталов. С позиции макроэкономического анализа такое негативное явление как масштабный отток капитала свидетельствует о разбалансированности и неэффективности финансовой системы России.

Как можно судить из истории офшоров, приведенной в п.1.2 диссертации, основным плацдармом их возникновения служили острова - естественным путём изолированные страны без запасов природных ископаемых, с неразвитой экономикой, поэтому, внедрение льготных схем ведения бизнеса для нерезидентов явилось одним из способов привлечь инвестиции для экономического развития и роста уровня жизни территорий. Глобальная антиофшорная компания привела к появлению новых акторов офшорной деятельности - «транзитных» юрисдикций, через которые перекачиваются капиталы и осуществляется уход от налогообложения.

Вплоть до последних лет отечественные компании считали удобным и вполне безопасным способом снизить налоговое бремя и повысить свою конкурентоспособность, воспользовавшись офшорными и транзитными

¹⁶³ Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис... кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14/ РАНХиГС. - Москва, 2013. - 143с. С. 86

территориями в качестве инструмента международного налогового планирования. Злоупотребления и противоправные действия со стороны представителей нерезидентских компаний обеспечили офшорам репутацию носителей губительной налоговой конкуренции и исполнителей незаконных финансовых операций.

Эту проблему, по авторитетному мнению Нобелевского лауреата Дж. Стиглица, «обязаны решать не только регуляторные органы офшорных стран, но и все государства, в т.ч. те, где рождаются преступные инвестиции криминального бизнеса - система прозрачности должна быть глобальной»¹⁶⁴.

Таким образом, налоговое и неналоговое регулирование офшорной деятельности компаний становится все более актуальным.

¹⁶⁴ Stiglitz J.E., Pieth M. Overcoming the Shadow Economy / November. - 2016. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://files.newsnetz.ch/upload/1/0/100909.pdf> (дата обращения: 22.12.2019).

ГЛАВА 3. Совершенствование налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности компаний

3.1.Офшорная деятельность российских компаний как проявление особенностей налогового и неналогового регулирования

Эффективное функционирование смешаной модели экономики, не смотря на одну из ее главных характеристик – саморегулирование, невозможно без государственного вмешательства в экономические и социальные процессы. Относительно объекта исследования диссертации, государственное регулирование офшорной деятельности предлагаем разделить на два направления:

- налоговое (через изменение условий налогообложения хозяйствующих субъектов - компаний и физических лиц, налогового администрирования и контроля), включающее в себя борьбу с недобросовестной налоговой конкуренцией, «размыванием» прибыли, незаконным уходом от налогообложения;

- неналоговое (через изменений общих условий ведения бизнеса, в частности законодательства и правовой практики защиты собственности, валютного контроля, инвестиционного климата, деловой культуры и др.), как противодействие легализации капиталов, полученных незаконным путем, финансированию криминальной деятельности, выводом средств и переноса компаний за рубеж и др.

Несмотря на то, что налоговое направление является более узким, оба направления одинаково важны в части своего синергетического эффекта. Более того, зачастую предпринимаемые регуляторные меры невозможно четко разделить на два этих направления.

Как налоговое, так и неналоговое регулирование офшорной деятельности в зависимости от уровня агрегирования проводится на макроуровне (национальном, одного государства) и мегауровне

(международном, межгосударственном). На международном уровне налоговое и неналоговое регулирование осуществляется через политическое давление - в этом направлении в основном работает ОЭСР, мониторя не только офшорные и «транзитные» юрисдикции, но и преференциальные налоговые режимы иных стран. Определяя степень давления, важно помнить, что каждое суверенное государство или территория с соответствующим статусом вправе устанавливать любые налоговые ставки исходя из целей своей государственной налоговой политики. На национальном уровне налоговое и неналоговое регулирование офшорной деятельности подразумевает реформирование налогового законодательства таким образом, чтобы создать привлекательные налоговые, правовые, хозяйственные условия для отечественных и зарубежных инвесторов.

Налоговое регулирование относится к косвенным методам государственного регулирования экономики, базирующимся не на прямом принуждении хозяйствующих субъектов, а на использовании их экономических интересов. Основателем активной фискальной политики государства является Дж.М. Кейнс, который сформулировал концептуальные основы использования активной налоговой политики, направленной на усиление государственного вмешательства в экономические процессы и использования налогов в качестве встроенных стабилизаторов¹⁶⁵.

В отношении воздействия налогового регулирования на экономические процессы выделяют две теоретических платформы экономической мысли: кейнсианское направление настаивает на активном использовании налогов как инструмента для экономического роста, а неоклассическая школа отстаивает идею ограничения государственного вмешательства в экономику, базируясь на саморегуляции рыночной системы хозяйствования. Отметим, что, начиная со второй половины XX в., теоретические положения о эффективности воздействия налогов на

¹⁶⁵ Налоговый менеджмент. Продвинутый курс: учебник / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 559с. С.95-96.

воспроизводственные процессы и, более того, необходимости в налоговом регулировании экономики стали аксиомами в экономической теории¹⁶⁶.

Несмотря на то, что дефиниция «налоговое регулирование» прочно вошла в налоговую теорию, до настоящего момента не выработан единый подход к его определению и сущности.

Ю.Б. Иванов определяет налоговое регулирование как «процесс, который базируется на сознательном, активном и целенаправленном использовании существующей независимо от воли субъектов управления регулирующей функции налогов для получения определенных социально-экономических результатов... путем изменения видов налогов, налоговых ставок, установления налоговых льгот, уменьшения или увеличения налоговой нагрузки, отчислений в бюджет»¹⁶⁷. Налоговое регулирование находится на столкновении интересов государства, в лице налоговых органов, и налогоплательщиков.

Как экономическое явление налоговое регулирование находится на стыке государственного регулирования экономики и налоговой теории. Налоговеды выделяют две особенности налогового регулирования: 1. его целенаправленность, причем управляющим субъектом выступает государство; 2. целесообразность использования в качестве объекта регулирования экономических интересов налогоплательщиков¹⁶⁸. Применительно к налоговому регулированию офшоров, субъектами выступают не только государство, но и надгосударственные структуры (FATF, G20, ОЭСР), а объектами являются экономические интересы фактических собственников офшорных компаний и самих офшорных юрисдикций. В результате воздействия субъекта должно изменяться экономическое поведение объектов в соответствии с поставленными

¹⁶⁶ Налоговая система: учеб. пособие для магистрантов (продвинутый курс) / А.У. Альбеков, Н.Г. Кузнецов, Е.В. Поролло, В.Г. Шелепов. – М.: Вузовская книга, 2014. – 572 с. С.108.

¹⁶⁷ Иванов Ю.Б. Функції податків та податкове регулювання // Формування ринкової економіки України. 2009. Вип. 19. С. 36-43.

¹⁶⁸ Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: монография / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 375с. С.68.

субъектом целями. В противном случае налоговое регулирование не может быть признано эффективным¹⁶⁹. Если налоговое регулирование рассматривать как комплекс мер, инструментов и мероприятий целенаправленного воздействия государства на налогоплательщиков через его экономические интересы, то в авторской трактовке *налоговое регулирование офшорной деятельности* представляет собой 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.

Многозадачность налогового регулирования внутренне регламентируется его принципами, которые являются производными одновременно от двух составляющих – от принципов государственного регулирования экономики и от принципов налогообложения. В свою очередь «налоговое регулирование офшорной деятельности реализуется на основе принципов, которые являются производными, с одной стороны, от принципов государственного регулирования внешнеэкономической деятельности, а с другой стороны – от принципов международного налогообложения»¹⁷⁰.

Налоговое регулирование реализуется на практике путем применения специальных инструментов (средств) налоговой политики, под которыми понимается «совокупность норм налогового законодательства, обеспечивающих воздействие государства на хозяйственное поведение налогоплательщика через его экономические интересы для достижения определенного экономического, социального или иного полезного результата»¹⁷¹.

¹⁶⁹ Кузнецов Н.Г., Цепилова Е.С., Чамурлиев Г.П. Методологические аспекты налогового регулирования офшорной деятельности // Финансовые исследования. -2020. - № 2(67). С.9-18.

¹⁷⁰ Там же

¹⁷¹ Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбутова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. -519с. С.459.

К инструментам налогового регулирования традиционно относятся: состав налогов, взимаемых в стране, величина налоговых ставок, налоговые льготы¹⁷². К инструментам комплексного характера относятся те, что затрагивают несколько налогов и сборов, создавая при этом специальные условия налогообложения, вводимые по территориальному или отраслевому признаку. Офшоры, как внутренние, так и внешние, относятся именно к этой категории.

Российские предприниматели впервые получили доступ к услугам офшоров как инструментов налогового планирования, существенно позже, чем их западные коллеги – только с апреля 1991г., когда швейцарско-американская банковская компания Riggs Walmet Group при участии своей дочерней фирмы Swissinvest вышла на представителей российского бизнеса с предложениями о сотрудничестве, предлагая услуги по созданию безналоговых компаний (off-shore companies). Реклама этих услуг была красноречива и прямолинейна: «Открывайте фирму за рубежом – в СССР об этом никто не узнает»¹⁷³.

Тот переломный период в истории нашей страны ознаменовался не только социально-экономическими потрясениями, но и открыл новые пути перехода от старых командно-административных принципов управления к новой рыночной системе, характеризующейся открытыми торговыми потоками и движением капитала. Отмена государственной монополии на внешнюю торговлю, ослабление государственного контроля, пробелы правовой базы в отношении организации и функционирования бизнеса благоприятствовали условиям для обогащения отдельных обладателей капиталов. Появление офшорных структур стало не инструментом легитимного международного налогового планирования, а способом уклонения от налогообложения и колоссального вывода средств. М. Голдман

¹⁷² Финансовые и денежно-кредитные методы регулирования экономики. Теория и практика: учебник для магистратуры /под ред. М. А. Абрамовой, Л. И. Гончаренко, Е. В. Маркиной. - М.: Юрайт, 2018. - 486 с. С.44

¹⁷³ Открывайте фирму за рубежом – в СССР об этом никто не узнает // Коммерсант власть.- 29 апреля 1991г. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.kommersant.ru/doc/265279> (дата обращения: 11.12.2018).

дал определение этому периоду нашей экономической истории как «пиратизация России»: награбленные «сокровища» необходимо где-то прятать, вот почему «пиратизация» порождает «офшоризацию»¹⁷⁴.

По мнению Н. Шэксона, «после распада Советского Союза в России проводилось столь масштабное перераспределение богатств, что его вполне можно сравнить с эпохой баронов-грабителей, имевшей место в истории Соединенных Штатов Америки»¹⁷⁵.

Известный эксперт по офшорным юрисдикциям Дж. Робинсон присоединяется к отрицательной оценке происходивших тогда в России событий: «после падения железного занавеса банки стали расти как грибы. ... Один из таких банков был подконтролен спекулянтам, которые систематически выкачивали средства из отраслей промышленности бывшего СССР и переводили из страны в подставные компании, имевшие счета на Нормандских островах. Оттуда они перемещались в Нью-Йорк. В итоге, через этот канал из России было изъято, отмыто и сброшено в Bank of New York 7 млрд. долл. США»¹⁷⁶.

Для стран постсоветского пространства характерны общая особенность применяемых офшорных схем – денежные средства от масштабной коррупции, поразившей все уровни государственной власти после развала СССР, легализовались именно через вывод их в офшоры. Такой вывод капиталов из страны стал таким привычным, что некоторые исследователи утверждают о сложившемся в то время особом классе бизнес-элиты, сформировавшемся от слияния интересов бизнеса, политиков и чиновников¹⁷⁷.

¹⁷⁴ Goldman M.I. The piratization of Russia : Russian reform goes awry / Marshall I. Goldman. - London ; New York : Routledge, 2003. – 289p.

¹⁷⁵ Шэксон Н. Люди, обокравшие мир. Правда и вымысел о современных офшорных зонах. – М.: ЭКСМО, 2012. – 384 с. С. 133.

¹⁷⁶ Робинсон Дж. Всемирная прачечная: террор, преступления и гряз. деньги в офшорном мире [пер. А. Шматова]. - М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – 540с. С. 8.

¹⁷⁷ Паентко Т.В. Офшорные юрисдикции и особые экономические зоны: роль в системе мирохозяйственных связей / Особые экономические зоны. Зарубежный и отечественный опыт. Книга 2: монография / [И.А. Майбуров и др.] ; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова.- М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 287с. С. 24.

Несомненен факт мощного оттока российского капитала в мировые офшорные зоны - в годы политических и экономических реформ из России по оценке Минэкономики и Центробанка было вывезено 200–220 миллиардов долларов США; по оценкам МВД и Генпрокуратуры – 400 миллиардов США; по данным Правительственного института законодательного применения и сравнительного анализа – 700 миллиардов США¹⁷⁸. Эта вариативность данных еще раз подтверждает несовершенство государственного валютного регулирования 1990-х гг., не способного даже вести корректный учет движения капитала из страны.

Российские предприниматели имели тесное сотрудничество с офшорами: в разные годы в этих юрисдикциях функционировало от 80 до 100 тысяч¹⁷⁹ структур российского происхождения.

Согласно анонимному анкетированию представителей российского бизнеса и бизнес-консультантов, проведённому К.Г. Татуловым в 2012–2014гг., россияне «использовали офшоры почти так же часто, как и другие европейцы, однако цели использования офшоров россиянами и резидентами ЕС могут быть различными: россияне чаще используют офшоры для хранения активов и защиты прав собственности, а европейцы – для оптимизации налогообложения.... Многие российские инвесторы считают рискованными операции по оптимизации налогообложения. Схемы оптимизации налогообложения реального сектора с использованием офшоров для России характерны в первую очередь для крупного бизнеса, во вторую – для бизнеса, связанного с международными расчетами»¹⁸⁰.

Российские компании, в отличие от западных, предпочитали «создавать в офшорных зонах не дочерние компании, а материнские, владеющие контрольным пакетом акций и управляющие реальными

¹⁷⁸ Павлов П.В. Деофшоризация экономики: мифы и реальность // Национальная безопасность / nota bene. – 2015. – № 1. – С. 48-58.

¹⁷⁹ Михайлов С.В. Современные угрозы и механизм обеспечения экономической безопасности российского предпринимательства в офшорных зонах // Вопросы региональной экономики. – 2015. – Т. 24. – № 3. – С. 68-78.

¹⁸⁰ Татулов К.Г. Офшорный бизнес в деятельности российских инвесторов: автореферат дис... кандидата экономических наук: 08.00.14/Моск. гос. ин-т междунар. отношений.- Москва, 2014.- С.17.

российскими активами, причем часть из них является стратегически важными активами крупных предприятий металлургической промышленности, топливно-энергетического комплекса, объектов электроэнергетики, телекоммуникационных компаний, предприятий и др.»¹⁸¹.

По мнению ряда экономистов, «толчком к активному использованию офшоров странами постсоветского пространства, стали провальные проекты по созданию особых экономических зон¹⁸². В 90-е годы Россией была предпринята попытка создать внутренние офшоры - зона экономического благоприятствования (ЗЭБ) «Ингушетия» функционировала с 1994 по 1997 г., согласно постановлению Правительства от 19 июня 1994 г. № 740 «О зоне экономического благоприятствования на территории Ингушской республики».

Более того, четкие критерии разграничения между уклонением от уплаты налогов и легитимным налоговым планированием в России того периода еще не были сформированы. Зачастую, под налоговым планированием понималась налоговая минимизация – термин, чей смысл имеет более негативную окраску.

Эксперты-практики справедливо подмечают, что зарубежные офшорные зоны применяются преимущественно транснациональными корпорациями (далее ТНК), в деятельности которых заинтересованы государственные структуры¹⁸³. Организуются офшорные торговые сети, состоящие из одной или нескольких производственных структур, ведущих экспорт своей продукции через сеть офшорных компаний по сбыту. Более того, государство, участвуя в ТНК, даже одобряет подобное взаимодействие

¹⁸¹ Гамбеева Ю.Н., Медведева С.Н. Регулирование процесса деофшоризации в Российской Федерации на современном этапе // Российское предпринимательство. – 2018. – Том 19. – № 2. – С. 351-368. С.355

¹⁸² Цитируется по: Паентко Т.В. Офшорные юрисдикции и особые экономические зоны: роль в системе мирохозяйственных связей / Особые экономические зоны. Зарубежный и отечественный опыт. Книга 2: монография / [И.А. Майбуrows и др.]; под ред. И.А. Майбуrowa, Ю.Б. Иванова.- М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 287с. С. 24.

¹⁸³ Радионов Н.В. Тонкая грань: налоговая оптимизация или уклонение от налогов? // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 1. – С. 54-78. С.70

с офшорами в случаях, когда выход ТНК на международные рынки способствуют стабилизации внутреннего рынка, притоку дополнительных доходов и пополнениям валютного резерва за счёт экспортной выручки. Эту схему можно назвать обоснованным и легитимным способом международного налогового планирования. В случае злоупотреблением налоговыми льготами, офшоры трансформируются в инструмент нелегитимного ухода от налогообложения.

В случаях с нелегальным характером деятельности компании, эти схемы имели более сложную структуру. Для придания устойчивости структуре, чья деятельность могла вызвать сомнения, создавалась сложная цепочка, ключевые звенья в которой – это не конечный бенефициар, а номинальные директора или акционеры офшорных компаний; сведения о владельце средств, проходящих по счетам компаний цепочки, засекречены даже от самих участников¹⁸⁴.

Согласно авторитетного мнения Б.А. Хейфеца, «для российской экономики характерна очень высокая степень офшоризации. Основные потоки капитала в Россию и из России идут транзитом через офшорные и спарринг-офшорные юрисдикции. Это касается как прямых иностранных инвестиций (ПИИ), так и кредитов, займов, торговли на фондовых рынках»¹⁸⁵.

В нашей стране значительная часть крупных российских бизнес-структур имели отношение к офшорам (см. во 2 главе диссертации рейтинг РБК-500 от 2015г.)¹⁸⁶, но в большинстве случаев подобная деятельность лежит далеко за пределами цивилизованного международного налогового планирования. Злоупотребления российскими предпринимателями возможностями офшоров поставили под удар финансовую систему и

¹⁸⁴ Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14/ РАНХиГС. - Москва, 2013. – 143с. С. 77.

¹⁸⁵ Хейфец Б. Борьба с офшорами имеет российскую специфику. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://iq.hse.ru/news/177668593.html> (дата обращения: 18.10.2019).

¹⁸⁶Россия или офшор: где зарегистрировано 500 крупнейших компаний страны. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.rbc.ru/business/08/10/2015/561583d49a794756766bfe4f> (дата обращения: 06.03.2019).

экономику страны в целом; размах вывоза капитала в офшоры за последние 30 лет и инкорпорирование в них крупнейших российских компаний можно считать одной из серьёзнейших угроз национальной безопасности.

В то же время, нельзя однозначно утверждать, что в России не существует законного международного налогового планирования с участием офшорных и «транзитных» территорий и отсутствует налоговое регулирование офшорной деятельности. Еще несколько лет назад в отечественной специализированной литературе по налоговому планированию применение офшора заявлялось как «развитая белая конструкция бизнеса», и даже как наиболее эффективная схема его структурирования. В данном случае налоговая экономия достигалась за счет использования преимуществ международных холдингов (Нидерланды, Кипр), с отнесением на себестоимость расходов в виде процентов по займам от материнской компании, роялти, затрат на управление и др.; самые ценные активы регистрировались на офшорный траст в интересах конечного бенефициара. Помимо существенной налоговой экономии данная схема позволяла защитить компанию от рейдерского захвата, которые были распространены в нашей стране в 1990-2000гг., сохранить имущество в бракоразводных процессах, поддержать конфиденциальность конечного бенефициара. Примерные затраты на содержание такой структуры включали в себя: наличие головной компании холдинга в престижной европейской юрисдикции (регистрация 12000 долл. США единовременно, сдача отчетности 5000 долл. США в год), регистрацию траста, действующего в интересах конечных бенефициаров -10000 долл. США одноразово, сопутствующие затраты на формирование отчетности и аудит этих структур (зависят от престижности аудитора). Таким образом, разовые затраты составляли около 22000 долл. США, ежегодные – от 5000 долл. США в зависимости от количества операций¹⁸⁷.

¹⁸⁷ Налоговый менеджмент. Продвинутый курс: учебник / [И.А. Майбуrows и др.]; под ред. И.А. Майбуrowa, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 559с. С.502.

Следует учитывать, что несмотря на исполнение большинством юрисдикций требований ОЭСР по корпоративной и финансовой прозрачности, использование российским налогоплательщиком офшорных и транзитных компаний имеет налоговые последствия.

Во-первых, от включения страны в список офшоров зависит возможность применения нулевой налоговой ставки на прибыль при получении дивидендов российскими организациями. В соответствии с пп. 1 п.3 ст. 284 НК РФ к доходам в виде дивидендов применяется налоговая ставка в размере 0% в случае, если российская организация-получатель дивидендов владеет не менее 365 дней и не менее чем 50% вкладом (долей) в уставном капитале организации, выплачивающей дивиденды (для международной холдинговой компании не менее чем 15% вкладом (долей)). При этом данной иностранной юрисдикцией должна быть страна не из списка офшорных зон, утвержденных МФ РФ¹⁸⁸. Иначе, если юрисдикция является офшорной, то дивидендный доход российских организаций от иностранных организаций, облагается налогом по ставке 13% (пп.2 п.3 ст. 284 НК РФ).

Во-вторых, ст. 105.14 НК РФ к контролируемым сделкам признает сделки между взаимозависимыми лицами, когда одной из сторон является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в выше указанный перечень офшорных зон, утвержденный МФ РФ.

Начиная с налогового периода 2015г. российские компании и физические лица обязаны подавать уведомления, финансовую и налоговую отчетность и уплачивать налог с доходов своих контролируемых иностранных компаний (КИК). В Таблице 5 представлен ряд агрегированных показателей, характеризующих деятельность КИК в РФ, в которых

¹⁸⁸ Приказ Минфина России от 13.11.2007 N 108н (ред. от 02.11.2017) «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 07.03.2018).

контролирующими лицами являются юридические лица и физические лица:

1. сумма налога,
2. количество таких компаний,
3. количество налогоплательщиков, являющихся их контролирующими лицами.

Эта таблица составлена на основе Формы № 5-П «Отчета о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций» (раздел Н, посвященный КИК, введен с отчетности на 01.01.2017г., т.е. за первый отчетный 2015г.) и Раздела IV «Сведения о налоговых декларациях по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), представленных в налоговые органы налогоплательщиками, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, получившими доходы от источников за пределами Российской Федерации в виде суммы прибыли контролируемой иностранной компании» Формы №1-ДДК «О декларировании доходов физическими лицами» (на официальном сайте ФНС РФ такие данные представлены только на 01.01.2019г. (за 2017г.) и на 01.01.2020г. (за 2018г.).

Таблица 5 - Количество КИК, налогоплательщиков, являющихся их контролирующими лицами и поступлений налогов от них по состоянию на 01.01.2017г., на 01.01.2018г., на 01.01.2019г., на 01.01.2020г.¹⁸⁹

На дату	Количество КИК, всего	Количество КИК, где контролирующими лицами являются юридические лица	Количество КИК, где контролирующими лицами являются физические лица	Количество налогоплательщиков-всего, являющихся контролирующими лицами КИК	Количество о налогоплательщиков-юридических лиц, являющихся контролирующими лицами КИК	Количество налогоплательщиков-физических лиц, являющихся контролирующими лицами КИК	Сумма налога всего, тыс. руб	Сумма налога на прибыль от КИК, тыс. руб	Сумма налога на доходы физических лиц от КИК, тыс. руб.
01.01.2017	н/д	3596	н/д	н/д	877	н/д	н/д	2705029	н/д
01.01.2018	н/д	4820	н/д	н/д	1361	н/д	н/д	1020069	н/д
01.01.2019	4703	3362	1341	2058	1672	386	132458274	2912020	129546254
01.01.2020	6276	3382	2894	2428	1931	497	17794321	1430102	16364219

¹⁸⁹ Составлено автором на основе Отчета по форме № 5-П, сводного в целом по РФ по состоянию на 01.01.2017г., на 01.01.2018г., на 01.01.2019г., на 01.01.2020г.- URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/8945147/ и Отчета по форме №1-ДДК «О декларировании доходов физическими лицами» на 01.01.2019г., на 01.01.2020г. - URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения 20.10.2020)

Уточним, что показатели таблицы 5 не совсем репрезентативны для анализа ввиду очень короткого периода для исследования и частичного отсутствия данных. По состоянию на 01.01.2020г. официальное число налогоплательщиков, являющихся контролирующими лицами КИК, составило 1931 юридических лиц и 497 физических лиц, которые, соответственно, задекларировали 3382 КИК и 2894 КИК, суммы налога составили 1430102 тыс. руб. и 16364219 тыс. руб., соответственно. Можно отметить, что общее число заявивших о себе налогоплательщиков и КИК существенно выросло, но, налог на прибыль от них за четыре года сократился на 48%, НДФЛ за два года сократился на 88%. Этот результат может быть объяснён следующими причинами:

- всё большее число КИК выводится собственниками в правовое поле;
- если в первые годы декларировались крупные и средние КИК, то теперь стали декларироваться все меньшие по прибыли компании;
- некоторые КИК учреждаются как компании для управления имуществом или как офшорный фонд или как офшорный траст; на такие структуры регистрируются дорогостоящие активы (недвижимость, транспорт, предметы искусства и т.д.), нередко принадлежащие одной семье; ввиду личного использования членами семьи дохода они не приносят, поэтому по этим КИК подаются нулевые декларации.

Представляется, что фактическое количество таких налогоплательщиков больше, но пока они не заявили о себе и не уплачивают налоги с получаемых от своих КИК доходов. Эти результаты обусловлены, в т.ч. особенностями отечественного налогового регулирования офшорной деятельности.

В настоящее время с глобальной антиофшорной компанией, в т.ч. под эгидой международных организаций, офшорные и «транзитные» юрисдикции находятся под всё усиливающим регулированием надзорных органов. С момента объявления Президентом РФ вектора на деофшоризацию

экономики, офшорная деятельность становится все более неочевидным инструментом международного налогового планирования.

В этой связи Россия активно перенимает зарубежный опыт государственного регулирования офшорной деятельности.

3.2 Международным опыт в области налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности компаний

Согласно подсчётам ОЭСР, порядка 240 миллиардов долларов ежегодно теряются из-за уклонения от уплаты налогов транснациональными компаниями из-за вывода прибыли в низконалоговые юрисдикции¹⁹⁰. Совершенно очевидно, что возникшие глобальные экономические диспропорции, одной из причин возникновения которых, можно назвать и злоупотребление офшорными юрисдикциями, диктуют необходимость свежих инициатив, однако это ни в коей мере не должно вести к ущемлению суверенности стран-офшоров¹⁹¹.

Как отмечает Х. Барбер, «любые предпринимаемые меры, направленные на борьбу с офшорами как таковыми, могут быть низкоэффективными, так как в реальности офшорная деятельность практически не подразделяется на нелегальную и легальную»¹⁹². По этой причине большинство офшоров предпочитают тесное сотрудничество со всеми международными организациями и исполнение их необходимых требований, чтобы не оказаться в их «черном офшорном списке». Основные требования к офшорным зонам со стороны международных наблюдателей во главе с ОЭСР, заключаются, прежде всего, в соблюдении разработанных ОЭСР и затем поддержанных ООН и G20, согласованных на международном

¹⁹⁰ BEPS. – [Электронный ресурс]. - URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/> (дата обращения: 08.12.2019).

¹⁹¹ Чамурлиев Г.П. Совершенствование применения офшоров в России в качестве инструмента налогового планирования // Экономика и управление: проблемы, решения. - 2019.- Том 6.- №3.- С.18-22.

¹⁹² Hoyt B. Tax havens today: the benefits and pitfalls of banking and investing offshore. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken. – New Jersey, 2007. – 336 p.

уровне принципов сотрудничества по обмену налоговой информацией и максимально допустимой прозрачности финансовых операций¹⁹³.

В настоящее время налоговая конкуренция между странами стала глобальной, и только неукоснительно соблюдаемые «правила конкурентного поведения в реализуемой национальными Правительствами налоговой политике должны пресекать возможности противоправных действий хозяйствующих субъектов международного бизнеса, связанных с уклонением от уплаты налогов и сокрытием конечных бенефициаров через офшоры»¹⁹⁴. В идеальной экономической системе государство должно регулировать налоговую конкуренцию, устраняя ее губительные проявления. По мнению проф. А.И. Погорлецкого губительная налоговая конкуренция «ведется преимущественно нечестными методами, искажая равноправный характер соперничества национальных налоговых администраций в борьбе за привлечение капиталов и инвестиций в данную фискальную юрисдикцию»¹⁹⁵. Однако, если национальное Правительство может регулировать внутреннюю налоговую конкуренцию на мезо- и микро-уровне и изменять в одностороннем порядке условия налогового взаимодействия с другими странами, оно никак не может противодействовать недобросовестной конкуренции других стран. Поэтому по мере роста масштабов глобализации губительная налоговая конкуренция стала под пристальным вниманием в деятельности ведущих межправительственных организаций, особенно в работе ОЭСР¹⁹⁶.

«В соответствии с Кодексом поведения бизнеса в налогообложении (The code of conduct for Business Taxation), принятым Советом министров экономики и финансов стран ЕС (ECOFIN), губительная налоговая

¹⁹³ Чамурлиев Г.П. Совершенствование применения офшоров в России в качестве инструмента налогового планирования // Экономика и управление: проблемы, решения. - 2019. - Том 6. - №3. - С.18-22.

¹⁹⁴ Погорлецкий А.И. Офшорный бизнес и антиофшорное регулирование // Экономика. Налоги. Право. - 2013. - №2. - С.48-56.

¹⁹⁵ Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения. / Под ред. И.А. Майбунова, А.П. Киреенко, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 384с. С.105.

¹⁹⁶ Налоговый менеджмент. Продвинутый курс: учебник / [И.А. Майбунов и др.]; под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 559с. С.385

конкуренция (harmful tax competition) предполагает использование тем или иным государством методов губительной налоговой практики»¹⁹⁷.

Международное регулирование офшорной деятельности носит компромиссный характер, так как помимо отрицательного влияния офшоров на национальную и мировую экономику, они оказывают положительное влияние на экономические показатели отдельных компаний, стран-офшорных юрисдикций и, соответственно, мировую экономику в целом. Несомненно, офшорная деятельность наносит значительный ущерб бюджетам стран-оншоров (экспортеров капитала), сокращая налоговые отчисления и инвестиции в стране происхождения капитала; но справедливо и то, что «офшоры оказывают и положительное влияние на мировую экономику: на микроэкономическом уровне это проявляется в улучшении качества защиты прав собственности и росте прибыли компаний, а на макроэкономическом – в уменьшении общей налоговой нагрузки, глобальном улучшении инвестиционного климата»¹⁹⁸, экономическом развитии стран-офшоров собственными силами, не требуя международной гуманитарной помощи.

Проведенный в первой главе анализ теоретических основ и эволюции офшорных зон позволяет сделать вывод о том, что их развитие происходило не автономно, а опиралось на интересы заинтересованных в их услугах оншорных государств. Исходя из этой позиции, В.Л. Иноземцев справедливо объясняет торможение процесса деофшоризации наличием экономических интересов стран, занимающих центральное место в офшорном бизнесе – Великобритании, США, Европейского союза: «В каждом из них есть свои офшоры - Делавэр, Вайоминг и Невада в Соединенных Штатах, Лихтенштейн, Монако, Андорра, Гибралтар, острова Мэн и Гернси в Европе.

¹⁹⁷ Погорлецкий А.И. Офшорный бизнес и антиофшорное регулирование // Экономика. Налоги. Право.- 2013. - №2. - С.48-56.

¹⁹⁸ Татулов К.Г. Офшорный бизнес в деятельности российских инвесторов: автореферат дис... кандидата экономических наук: 08.00.14/Моск. гос. ин-т междунар. отношений.- Москва, 2014.- 26с.

При этом ни там, ни там не готовы признавать эти юрисдикции сомнительными, хотя требуют этого от других государств»¹⁹⁹.

В связи с этим, предлагается признать концептуальной основой налогового и неналогового регулирования офшоров позицию английского экономиста Дж. Робинсон: «люди, позволяющие деньгам попадать в систему, имеют наибольшие возможности этому воспрепятствовать... Когда все остальные страны сделают так, что это будет проблемой, это будет означать, что офшорный мир занял новую позицию в отношении гражданской ответственности»²⁰⁰.

В международной практике применяются следующие способы налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности компаний.

1. Первым по хронологии применения способом международного налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности, является составление списков, с выделением стран, которые в той или иной мере соответствуют предъявляемым требованиям составителя списка.

Первая классификация 1999г., содержащая «черные» списки офшоров, составлена тремя международными организациями – Форумом финансовой стабильности (FSF), Группой разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (FATF) и Организацией по экономическому сотрудничеству и развитию (OECD).

В 2009г. в Париже на первом ежегодном Глобальном форуме по обеспечению прозрачности и обмена информацией для целей налогообложения (далее Глобальный форум), организованном ОЭСР, была проведена, опираясь на анализ налоговых соглашений на тот период, оценка офшорных и оншорных юрисдикций, с выделением таких групп стран: 1. которые не придерживаются разработанных принципов; 2. которые

¹⁹⁹ Иноземцев Вл. Тёмные пятна. [Электронный ресурс]. – URL: <https://spektr.press/temnye-pyatna-pochemu-ssha-i-es-kapitulirovali-v-vojne-s-ofshornymi-finansami/> (дата обращения: 10.01.2020).

²⁰⁰ Робинсон Дж. Всемирная прачечная: террор, преступления и гряз. деньги в офшорном мире / [пер. А. Шматова]. - М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. - 540с. С. 101, 102.

поддержали, но еще не применили принципы; 3. ещё не применяющие, но уже одоббившие разработанные принципы; 4. которые по большей части соблюдают принципы. С течением времени указанные четыре группы стран были объединены в три категории: «чёрный список» – те, кто не соблюдает принципы; «серый список» – разделяющие принципы; «белый список» – в значительной мере соблюдающие принципы. Обновление списков происходило регулярно, и в «черном списке» с конца 2012г. не значится ни одной страны-офшора, которая бы отказывалась от сотрудничества («uncooperative tax havens»), а в «сером» списке остались лишь Науру и Ниуэ, у которых нет ни одного соглашения об обмене налоговой информацией.

Общей рекомендацией ОЭСР является использование именно «белого» списка юрисдикций. В качестве лучшей практики в этой части ОЭСР приводит опыт законодательного регулирования Великобритании, где освобождение предоставляется КИК, расположенным в юрисдикциях из белого списка (в которых сравнительно похожи на британские налоговая база и налоговые ставки), но при соблюдении иных предусмотренных условий²⁰¹.

Помимо списков офшоров ОЭСР, существуют национальные списки и список Европейского союза. Большой политический резонанс вызвал опубликованный Еврокомиссией в июне 2019г. список из 30 юрисдикций, которые не соответствуют ее стандартам прозрачности, обмена информацией и справедливой налоговой конкуренции. Список основан на отдельных списках государств-членов ЕС, которые были составлены ими ранее. Отметим, что в список вошли только юрисдикции, не входящие в состав ЕС, что свидетельствует о субъективности его составления. Представители (ОЭСР) заявили категорическое несогласие с данным списком, т.к. единственной организацией, правомочной осуществлять оценку стран

²⁰¹ Грундел Л.П. Комплаенс налоговых инструментов деофшоризации в условиях международной налоговой конкуренции: Монография / Л.П. Грундел. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2019. - 230 с. С. 158

относительно их сотрудничества в части обеспечения налоговой прозрачности, является Глобальный форум ОЭСР²⁰².

Эксперты Международной неправительственной организации Tax Justice Network (TJN) считают, что данный черный список ЕС покрывает всего 7% финансовых рисков, которые представляют собой налоговые убежища и льготные юрисдикции по всему миру²⁰³.

Списки используются не только в налоговых целях - весной 2020г. компаниям, работающим в ЕС, но зарегистрированным в тех юрисдикциях и странах, которые входят в «черный список» территорий, несколько государств ЕС запретили выделять госпомощь в связи с эпидемией коронавируса Covid-19.

Такие страны, как США, Германия, Франция, Япония, считают систему списков неэффективной в принципе и не ведут «черных» списков.

2. Вторым способом международного налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности, применяемым в международной практике, является введение правил контролируемой иностранной компании/корпорации (CFC), чтобы предприниматели не могли минимизировать свои налоговые обязательства за счет различий в налогообложении между странами. Достаточно сложные правила CFC следуют базовому алгоритму: 1. через пороговое значение владения определяется, считать ли иностранную дочернюю компанию КИК (у большинство европейских стран это владение как минимум 50% дочерней компании); 2. определяется, должен ли доход дочерней компании облагаться налогом внутри страны (у большинство европейских стран такая обязанность возникает, если в иностранной налоговой юрисдикции ставка налога ниже определенного порога и / или определенная доля дохода дочерней компании

²⁰² ОЭСР призывает игнорировать черный список офшоров Еврокомиссии. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://internationalwealth.info/news-of-the-offshore/oecd-asks-to-ignore-the-blacklist-of-eurocomission/> (дата обращения: 11.10.2019).

²⁰³ \$1 трлн корпоративных прибылей уходят в налоговые убежища по всему миру. – [Электронный ресурс]. – URL: http://taxpravo.ru/international/novosti/statya-433971-1_trln_korporativnyih_pribyiley_uhodyat_v_nalogovyye_ubejisha_po_vsemu_miru (дата обращения: 15.07.2020).

является пассивной, например, проценты, дивиденды, доход от аренды и доход от роялти); 3. определяется, какой доход, полученный иностранной дочерней компанией, подлежит налогообложению.

В 2020г. восемь из 27 европейских стран облагали налогом только пассивный доход КИК; одиннадцать стран облагали налогом как активный, так и пассивный доход КИК; в семи странах облагается налогом весь доход, если выявлено что дочерняя компания создана исключительно для получения налоговой выгоды для материнской компании; Швейцария - единственная страна, в которой не действуют правила КИК²⁰⁴. Также многие государства-члены ЕС не применяют свои правила КИК к дочерним компаниям, расположенным в других странах Союза, чтобы не ограничивать движение капитала внутри него.

3. Третий способ - подписание и внедрение в регуляторную практику различных соглашений (конвенций) по обмену налоговой информацией. В 2010 году Глобальным форумом ОЭСР к подписанию была предложена международная Типовая (Модельная) конвенция ОЭСР по взаимному содействию в налоговых вопросах²⁰⁵, что существенно увеличило число двусторонних соглашений об обмене данными. Её ключевые положения и положения Типового (модельного) соглашения ОЭСР по обмену информацией по налоговым делам охватывают следующие принципы (далее Принципы): право и доступ к получению достоверной информации о банковских счетах и собственниках, финансовой отчетности; неограниченный обмен информацией, с учетом особенностей локальных требований; предоставление сведений по запросу в случаях, когда необходимо применение местного законодательства страны-партнера в

²⁰⁴ Правила CFC в Европе. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://taxfoundation.org/controlled-foreign-corporation-rules-cfc-rules-in-europe-2020/> (дата обращения: 08.11.2020).

²⁰⁵ OECD Model Tax Convention. – [Электронный ресурс]. – URL: [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf) (дата обращения: 06.11.2019).

рамках соглашения; секретность информации, подлежащей обмену; уважительное отношение к правам налогоплательщиков²⁰⁶.

Участники Глобального форума ОЭСР настаивают при этом, что обмен информацией должен базироваться на конфиденциальности налогоплательщика, и злоупотреблять Принципами, к примеру, проводя т.н. «fishing expeditions» (запросы или расследования, организуемые без значимой причины, основная цель которых это открытие компрометирующей информации) категорически недопустимо²⁰⁷. Изложенные выше Принципы, по мнению ОЭСР, должны были способствовать заключению межгосударственных договоренностей и соглашений по обмену налоговыми сведениями (tax information exchange agreements - TIEAs)²⁰⁸.

Обмен информацией указан в большинстве Соглашений об избежании двойного налогообложения; регулируясь положениями «Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал»²⁰⁹ (сейчас действует в редакции 2017г.) и «Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами»²¹⁰ (сейчас действует в редакции 2011г.). Но на практике обмен банковской информацией является самым трудно реализуемым, так как национальное законодательство некоторых государств содержит понятие банковской тайны и существенные ограничения по предоставлению банковских данных.

²⁰⁶ OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters. – OECD, 2002. – [Электронный ресурс]. – URL: http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax_treaties/oecd_exchange_information_2002.pdf (дата обращения: 11.12.2018).

²⁰⁷ Чамурлиев Г.П. Совершенствование применения офшоров в России в качестве инструмента налогового планирования // Экономика и управление: проблемы, решения. - 2019. - Том 6.- №3. - С.18-22.

²⁰⁸ The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Information Brief as of 16 April 2012. – [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/ctp/harmfultaxpractices/43757434.pdf> (дата обращения: 21.12.2018).

²⁰⁹ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. [Электронный ресурс]. – URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017/model-convention-with-respect-to-taxes-on-income-and-on-capital_mtc_cond-2017-3-en (дата обращения: 12.07.2019).

²¹⁰ Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. [Электронный ресурс]. – URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf (дата обращения: 12.09.2019).

Существуют несколько вариантов обмена информацией: 1. Обмен информацией по запросу; 2. Обмен информацией “ad hoc” (на спонтанной основе); 3. Автоматический обмен информацией (именно такая систематическая и регулярная передача информации о налогоплательщиках является самой эффективной)²¹¹.

Прошедшая в 2012 г. в Мексике встреча руководителей Центробанков и министров финансов G20 обозначила целесообразность обмена информацией в автоматическом режиме. Данный подход поддерживают и ученые-экономисты: «призываем все офшоры вступить в соглашение по обмену налоговыми сведениями, в противном случае вывод капитала не прекратится, а лишь поменяет маршрут движения»²¹².

Активное регулирование Правительствами стран-участниц G20 офшоров, как агрессивного инструмента международного налогового планирования, началась с саммита 2013г. К этому «подтолкнули кризисные явления в экономике, заставившие государства требовать от бизнеса обеспечение соответствующего уровня налоговых поступлений в обмен на используемые им человеческие, материальные и природные ресурсы»²¹³. Лидеры стран-участниц саммита подчеркнули, что «в условиях жесткой консолидации бюджетов и социальных трудностей, гарантия того, что все налогоплательщики регулярно платят налоги, является приоритетной. Был разработан ОЭСР и одобрен G20 план действий, предусматривающий механизм, направленный на решение проблем размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли (Plan BEPS, план BEPS): прибыль должна облагаться налогом там, где осуществляются функции, генерирующие прибыль и где создается стоимость. Этот план позволяет повысить

²¹¹ Грундел Л.П. Комплаенс налоговых инструментов деофшоризации в условиях международной налоговой конкуренции: Монография / Л.П. Грундел. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2019. 230 с. С. 183

²¹² Johannesen N., Zucman G. New Report: The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown. – May 7, 2012. – [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.financialtaskforce.org/2012/05/07/new-report-the-end-of-bank-secrecy-an-evaluation-of-the-g20-tax-haven-crackdown/> (дата обращения: 01.06.2019).

²¹³ Цепилова Е.С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами: дис... доктора экономических наук: 08.00.10/ РГЭУ «РИНХ». – Ростов-на-Дону, 2016. – 301с. С. 85-86.

транспарентность деятельности транснациональных компаний, которые, имеют «двойное неналогообложение»: такие компании имеют возможность уходить от налогообложения и в той стране, где находится производство, и в той стране, где зарегистрирован центр прибыли, что влечет за собой финансовые потери в бюджетах обеих стран»²¹⁴.

План BEPS предусматривал мероприятия, позволяющие участвующим в его реализации государствам бороться с перемещением прибыли в низконалоговые юрисдикции. Итоговый вариант Плана BEPS, опубликованный в 2015г. состоял из 15 Мероприятий (Приложение 5), не является юридически обязательным документом, а его имплементация в национальные законодательства есть результат международного консенсуса стран ОЭСР и стран G20, в т.ч. была подготовлена нормативно-правовая база для стран, не членствующих в этих двух организациях, участвовать в реализации Плана BEPS.

В 2019 году сеть обмена данными состояла из порядка 8 тыс. таких соглашений, в ней участвуют более 130 юрисдикций. За 10лет деятельности (2009-2019гг.) в качестве результатов были озвучены: ликвидация возможностей для сокрытия активов и доходов в офшорах, рост эффективности офшорных расследований обеспечили 102 млрд евро дополнительных налоговых поступлений; под давлением требований о прозрачности более 1 млн налогоплательщиков добровольно раскрыли данные о своих активах.

Если с 2009 по 2017 год обмен данными происходил в основном в режиме «по запросу» (для формирования которого интересант должен был зафиксировать подозрения в неуплате налогов), то запуск с 2017 года автоматического обмена данными о финансовых счетах налогоплательщиков радикально сократил возможности для уклонения от налогов. ОЭСР создала рекомендации, который позволяет наладить автоматический обмен

²¹⁴Санкт-Петербургская декларация лидеров «Группы двадцати». Сентябрь, 2013. С.15. [Электронный ресурс]. -URL: <http://ru.g20russia.ru/news/20130906/782776168.html> (дата обращения 08.12.2019г.)

налоговой информацией (Common Reporting Standards, или CRS). Обмен данными автоматизировали в 2017г. 49 стран, в 2018 году добавилось ещё 51 страна, в 2019г. добавилось 2 страны, в 2020г. планировалось подключение еще 6 стран²¹⁵. По данным ОЭСР, только за 2017 год в сеть обмена были переданы данные об 11 млн счетов, в 2018-м — уже о 47 млн.²¹⁶ США в данном проекте не участвуют, используя свой закон о налоговой отчетности по зарубежным счетам (Foreign Account Tax Compliance Act, или FATCA). Необходимость предоставлять информацию по двум каналам – FATCA и CRS создаёт двойную нагрузку на финансовые институты мира.

4. Последним 15-м Мероприятием являлась разработка ОЭСР многостороннего инструмента для внесения изменений в двусторонние соглашения (договора) об избежании двойного налогообложения (СИДН) и дальнейшее использование этого инструмента заинтересованными странами. Таким инструментом стала Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям (далее Конвенция), опубликованная 24 ноября 2016 года в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения.

Присоединяющиеся к Конвенции страны получили возможность выбрать для исполнения те ее положения, которые считают приемлемыми, за исключением обязательных «минимальных требований». К обязательным положениям относятся внесение в преамбулы соглашений об избежании двойного налогообложения изменений, содержащих требование незлоупотребления их нормами, а также положение о симметричных корректировках, то есть изменении суммы налога предприятия в том случае, если его прибыль была обложена налогом в другой стране, и положения о

²¹⁵ Окунев Ю. Новые страны, которые обмениваются налоговыми данными в рамках CRS. [Электронный ресурс]. - URL: <https://internationalwealth.info/asset-protection/crs-new-countries-that-exchange-tax-data/> (дата обращения: 01.10.2019).

²¹⁶ ОЭСР ждет расширения налогового обмена еще на треть. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4172080> (дата обращения: 10.03.2020).

порядке проведения взаимосогласительных процедур²¹⁷. В настоящее время более 135 стран и юрисдикций сотрудничают в реализации плана BEPS и более 90 из них подписали Конвенцию²¹⁸.

По плану BEPS предлагались изменения в национальные законодательства стран-участниц ОЭСР, чтобы международные и внутренние налоговые правила не давали возможности транснациональным корпорациям сокращать общую сумму налогов через искусственное перемещение прибыли в низконалоговые юрисдикции²¹⁹.

5. Пятым способом международного налогового и неналогового регулирования регулирования офшорной деятельности, применяемым в международной практике, следует назвать совершенствование правил трансфертного ценообразования (Мероприятия 8–10 плана BEPS). «Основным результатом стало обновление Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию, которое теперь содержит четкое указание на то, что анализ трансфертного ценообразования должен в первую очередь основываться на изучении не документов, а реально имеющих место экономических процессов»²²⁰.

6. Шестым способом международного налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности, применяемым в международной практике является проведение успешных налоговых амнистий для офшорных капиталов: в США (2009 г., 2011 г.), в Италии (2009–2010 гг.), в Великобритании (2009–2010 гг.)²²¹.

7. Седьмым способом международного налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности, применяемым в международной

²¹⁷ Шелепов А.В. Россия присоединилась к Многосторонней конвенции по противодействию BEPS. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.ranepa.ru/ciir/expert-opinion/rossiya-prisoedinilas-k-mnogostoronnej-konvencii-po-protivodejstviyu-beps/> (дата обращения: 15.01.2020).

²¹⁸ BEPS. – [Электронный ресурс]. - URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/> (дата обращения: 08.06.2018).

²¹⁹ Санкт-Петербургская декларация лидеров «Группы двадцати». Сентябрь, 2013. С.15. [Электронный ресурс]. - URL: <http://ru.g20russia.ru/news/20130906/782776168.html> (дата обращения 05.12.2019г.)

²²⁰ Шелепов А.В. Проект BEPS: глобальное сотрудничество в сфере налогообложения // Вестник международных организаций. - 2016.- Т. 11.- № 4. - С.36-59. С.48

²²¹ Хейфец Б.А. Деофшоризация российской экономики: возможности и пределы. – М.: Институт экономики РАН, 2013. – 63 с. С.13.

практике в отношении физических лиц при определении налогового резидентства в ряде зарубежных стран является применение концепции «центра жизненных интересов», предполагающая введение дополнительных критериев, которые характеризуют личные, социальные и экономические связи физического лица. Критерии ее применения различаются по странам: «на практике регистрация по месту жительства (прописка) может уже интерпретироваться немецкими налоговыми органами как признак резидента, преимущественное пребывание за рубежом придется доказывать; греческие налоговые органы могут также ориентироваться не на место жительства семьи, а на то, в какой стране семья чаще всего проводит отпуск; срок отсутствия по причине пребывания в низконалоговой юрисдикции учитывается как пребывание в Испании; для США 183 дня в году рассчитывается как 100 дней в текущем году, 2/3 дней в прошлом году и 1/3 – в позапрошлом году»²²².

8. Восьмым способом международного налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности, применяемым в международной практике, отметим также вменение части инфраструктурного обеспечения офшорной деятельности обязанности сообщать о таких фактах в контролирующие органы. В рамках европейской политики по пресечению трансграничного уклонения от уплаты налогов в марте 2018г. Министрами финансов ЕС было определено, что с середины 2020 года бухгалтеры, банки, юристы и другие финансовые консультанты, которые разрабатывают или продают трансграничные схемы с признаками уклонения от налогообложения, должны будут сообщать подробности этих схем национальным властям в течение 30 дней после их создания. Быстрое информирование национальных властей о новых структурах позволит своевременно проводить налоговые проверки и предотвращать налоговые правонарушения. По данным Европейского совета, в Ирландии, Португалии

²²² Асабин К. Уважаемый налогоплательщик, теперь Вы – налоговый резидент!- [Электронный ресурс]. – URL : <https://ibfsunited.com/ru/events-archive-1/2019/10/15/nalogovij-resident/> (дата обращения: 19.04.2020).

и Великобритании и ранее действовали обязательные требования к отчетности для посредников, которые оказались весьма эффективными в борьбе с внутренними налоговыми злоупотреблениями²²³.

Кроме тех мер, которые предпринимают страны на национальном уровне, уместно будет указать и на другие важные направления регулирования офшорной активности на всемирном уровне, предложенные Американской международной исследовательской организацией Global Financial Integrity (GFI), которая отслеживает перемещения нелегальных денежных средств по всему миру (Приложение 6)²²⁴.

В ответ на предпринимаемые международными организациями меры, уже многие офшоры значительно повысили степень транспарентности, чтобы не потерять своё место в мировой экономической системе - финансовые центры стран-офшоров и транзитных юрисдикций – это важная составляющая глобальной финансовой структуры мира и самые прогрессивные по уровню развития

Обращаясь к данным рейтинга - Глобальный индекс финансовых центров (The Global Financial Centers Index), следует отметить, что при составлении сравнений учитываются как показатели общей конкурентоспособности, так и качество инфраструктуры, доступность рынка, квалификация кадрового состава и бизнес-пространство в целом. Согласно данному рейтингу в сентябре 2019 года ведущие позиции были распределены следующим образом: первое место занимал Нью-Йорк, второе - Лондон, третье – Гонконг, четвертое – Сингапур, пятое – Шанхай. За прошедшее время Сингапур, избравший «транзитную» деятельность в качестве основной стратегии развития, стал единственным, помимо Гонконга, кто получил

²²³ Финансовые консультанты сталкиваются с более жесткими правилами ЕС в отношении налоговых схем. - [Электронный ресурс]. – URL : <https://fin-accounting.ru/financial-news/2018/new-eu-rules-on-tax-schemes.html> (дата обращения: 23.04.2020).

²²⁴ Financial Flows and Tax Havens: Combining to Limit the Lives of Billions of People. Global Financial Integrity, 2015. – [Электронный ресурс]. – URL: https://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2016/12/Financial_Flows-final.pdf (дата обращения: 11.11.2019).

рейтинг AAA из прочих азиатских стран²²⁵. Приведенные показатели рейтингов доказывают способность офшорных и «транзитных» юрисдикций отстоять свою деловую репутацию на международной арене.

Представляется, что все указанные выше меры по контролю и инициативы, исходящие от международных организаций, необходимо устремить на проработку единых стандартов транспарентной деятельности офшорных, оншорных и «транзитных» компаний - с учётом суверенного права государства на установку уровня налогообложения в приемлемом для него масштабе. Для легитимного использования офшорной деятельности в качестве инструмента международного налогового планирования, во избежание причинения ущерба экономикам как стран-офшоров и «транзитных» стран, так и стран-доноров, следует вести дальнейшую проработку государственного и надгосударственного регулирования.

3.3. Направления развития налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности российских компаний

Рассмотренная зарубежная регуляторная практика офшорной деятельности полезна с точки зрения рационального применения, но с учетом российских особенностей. В столбце 1 таблицы 5 указанные в п.1.1 диссертации важнейшие особенности офшорной деятельности по версии ОЭСР (1. упрощённые регистрация и государственный контроль за деятельностью нерезидентов, 2. виртуальное присутствие, 3. низкое (нулевое) налогообложение, 4. банковская засекреченность сведений) увязаны с вариантами международного налогового планирования из п. 2.2 диссертации (для каждого варианта выбрана только одна особенность офшорной деятельности, имеющая самую тесную связь) – столбец 2.

²²⁵ The Global Financial Centres Index 26 (GFCI 26). – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.longfinance.net/publications/long-finance-reports/global-financial-centres-index-26/> (дата обращения: 17.12.2019).

Таблица 5 - Матрица эффективного налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности компаний²²⁶

Важнейшие негативные особенности офшорной деятельности (по версии ОЭСР, из п. 1.1 диссертации)	Варианты международного налогового планирования (из п. 2.2 диссертации)	Векторы регулирования офшорной деятельности	Направления эффективного налогового и неналогового регулирования	Характеристика эффективности регулирования
1	2	3	4	5
упрощённые регистрация и государственный контроль за деятельностью нерезидентов	- холдинг;	гармонизация национальных законодательств с требованиями ОЭСР, расширение автоматического обмена налоговой информацией	- улучшение делового климата;	приоритетная эффективная мера
виртуальное присутствие	- для имиджевой составляющей;		- развитие российских офшорных зон;	эффективно только в долгосрочном периоде
низкое (нулевое) налогообложение	- участник цепочки продаж (при экспорте) или снабжения (при импорте); - инвестиционный фонд; - для управления имуществом; - офшорный фонд; - доверительного управляющего (форма траста); - международный лизинг; - торговля на мировых финансовых рынках; - в страховой деятельности; - регистрация и владение морскими и воздушными транспортными средствами; - владелец интеллектуальной собственности; - для лиц, предоставляющих профессиональные индивидуальные услуги; - как поставщик различных услуг		- совершенствование налогообложения контролируемых иностранных компаний; - пересмотр международных налоговых соглашений (СИДН); - контроль трансфертного ценообразования; - автоматический обмен налоговой и финансовой информацией; - изменение условий налогового резидентства физических лиц; - амнистия капиталов;	

²²⁶ Составлено автором диссертации.

банковская засекреченность сведений	- держатель счёта в офшорном банке; - офшорный клиринговый центр; - финансовый институт;	усиление банковского контроля за сделками с компаниями, зарегистрированными в офшорных и «транзитных» юрисдикциях	- усиление ответственности за несоблюдение налогового и валютного законодательства в офшорной деятельности;	применяется часто, но возможно неэффективное использование (возможны избыточные требования)
---	--	---	---	---

Далее в зависимости от варианта международного налогового планирования укрупненно обозначены два вектора регулирования офшорной деятельности (столбец 3): 1. гармонизацию национальных законодательств с требованиями ОЭСР, 2. усиление банковского контроля за сделками с компаниями, зарегистрированными в офшорных и «транзитных» юрисдикциях. На их основе представлены в авторской трактовке направления эффективного налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности российских компаний (подробно раскрыты далее в диссертации) – столбец 4; в столбце 5 приведена характеристика эффективности регулирования этих направлений.

Как видно таблицы, в офшорной деятельности наиболее востребовано низкое (нулевое) налогообложение и с существенным отрывом - банковская засекреченность сведений. Соответственно, преобладают направления эффективного налогового и неналогового регулирования налогового характера, но они носят прикладной характер и будут работать только если будут закреплены в долгосрочной перспективе. Основным мейнстримом регулирования офшорной деятельности компаний представляется улучшение делового климата в нашей стране, что включает политическую и экономическую стабильность, предсказуемость и последовательность экономической политики государства, надежную защиту собственности и капиталов, справедливое судопроизводство. Ужесточение регулирования над

всеми компаниями, взаимодействующими с офшорами, было бы ошибочно: нельзя не учитывать предоставляемые ими возможности международного налогового планирования, эффективного структурирования инвестиций и сохранения капитала. Целесообразным видится ужесточение мер только по отношению к сомнительным видам финансовой активности, имеющими цели ухода от налогов и вывода капитала.

В ходе исследования выявлено, что в настоящее время международное налоговое планирование российскими компаниями осуществляется не через традиционные офшоры, а с применением промежуточных компаний из «транзитных» стран, поэтому стал неэффективным подход, существующий в некоторых странах, в том числе и в России, основанный на специальных списках офшоров (так называемые «черные», «серые» и «белые» списки). Взаимодействие с компаниями из «черного» и «серого» списка несет для налогоплательщика не только повышенное внимание, но и налоговые санкции. Сторонники системы списков уверены, что их использование помогает эффективно бороться с очевидными способами перенаправления доходов в низконалоговые юрисдикции, что существенно ограничивает нежелательные операции. Недостатком данного подхода является то, списки очень быстро устаревают, и в них могут быть страны, уже не являющиеся офшорными или имеющими злоупотребительный налоговый режим. Более того, так как список может меняться раз в год, то в отношении одного и того же налогоплательщика в разные налоговые периоды правила налогообложения прибыли КИК могут различаться, что создает неопределенность для него.

Начало компании по деофшоризации отечественной экономики началось в июне 2002 года, когда Президент РФ В.В. Путин на съезде Торгово-промышленной палаты РФ порекомендовал бизнесу без всяких условий возвращать капиталы из офшоров. В дальнейшем антиофшорная риторика на самом высоком государственном уровне только усиливалась. В

этом направлении в 2013г. Экспертное управление Администрации Президента подготовило концепцию деофшоризации экономики России - «Повышение привлекательности российской юрисдикции для ведения бизнеса», предусматривающий комплекс юридических и налоговых мер.

Дальнейшее развитие налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности компаний в РФ можно разбить по нескольким направлениям (представлены в той же последовательности, что в п. 3.2 диссертации аналогичные меры в международной практике):

1. Активная фаза регулирования офшорной деятельности в РФ реализована в пакете антиофшорных мер через внесение изменений в главный налоговый документ страны - Налоговый Кодекс РФ в отношении налогообложения контролируемых иностранных компаний (КИК) с 1 января 2015 г. Основной целью закона Федерального закона от 24.11.2014г. № 376-ФЗ «О внесении изменений в части I и II НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» являлось «создание эффективного механизма пресечения использования низконалоговых юрисдикций для получения необоснованных преференций и необоснованной налоговой выгоды»²²⁷. Законодатель не стал применять термин «офшор», а было введено понятие «контролируемая иностранная компания» (Правилам КИК (controlled foreign companies/corporations, CFC) посвящено направление 3 Плана BEPS), как организация или структура без образования юридического лица, которая хотя и налоговым резидентом РФ не является, но им контролируется. Закон обязал «контролирующих лиц» сообщать в налоговые органы о своем участии в капитале контролируемых компаний, подавать декларации и подтверждать нераспределенную прибыль этих компаний²²⁸. При величине прибыли КИК

²²⁷ Федеральный закон от 24.11.2014г № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – URL:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_171241 (дата обращения: 15.03.2020).

²²⁸ Путин подписал «антиофшорный закон». [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.rbc.ru/society/25/11/2014/54743acfcbb20f84324d17ea> (дата обращения: 10.04.2018).

более 10 млн. руб. за год с этой прибыли контролирующие лица должны заплатить со своей доли владения:

- физические лица - налог на доходы физических лиц по ставке 13%;
- юридические лица - налог на прибыль организаций по ставке 20%.

При этом прибыль КИК определяется по данным ее финансовой отчетности, при ее исчислении можно зачесть налоги, уплаченные в ином государстве с предоставлением подтверждающих документов (при наличии Соглашения об избежании двойного налогообложения).

Сам Закон не является самодостаточным, т.к. во многом результаты его действия зависят от эффективного исполнения положений иных нормативных актов - Федерального закона № 115-ФЗ «О противодействии отмыванию преступных доходов», Федерального закона № 140-ФЗ «О добровольном декларировании активов и счетов в банках» и др.

Но «по оценкам экспертов, доля владельцев (совладельцев) КИК, представивших требуемую информацию и заплативших налоги, составляет несколько процентов. Основная масса всё ещё продолжает прятаться по разным офшорным юрисдикциям, от которых ФНС России пока не получает финансовой информации»²²⁹. Так как отечественные предприниматели не активно декларируют доходы от этих компаний (см. таблицу 4 диссертации), то механизм КИК пока нельзя признать эффективным. Таким образом, актуальным направлением регулирования офшорной деятельности является доработка условий налогообложения контролируемых иностранных компаний.

С целью стимулирования процесса вывода в правовое поле собственников КИК и упрощения их налогового администрирования, вводится для их владельцев уплата налога на доходы физических лиц с

²²⁹ Катасонов В.Ю. «Острова невезения»: как российские власти борются с офшорами. - [Электронный ресурс]. – URL: <https://reosh.ru/valentin-katsonov-ostrova-nevezeniya-kak-rossijskie-vlasti-boryutsya-s-offshorami.html> (дата обращения: 23.05.2019).

фиксированной прибыли без декларирования таких доходов, уже за налоговый период 2020 года при соблюдении ряда условий²³⁰.

Фиксированная сумма прибыли установлена в размере 38 млн 460 тыс. руб. за налоговый период 2020 г. и 34 млн руб. - за последующие налоговые периоды начиная с 2021 г. Тогда сумма НДС за 2020 г. составит $(38460 * 13\% = 5000)$ тыс. руб., с 2021г. $(5000 * 13\% + 29000 * 15\% = 5000)$ тыс. руб.

Если взять в расчет данные статистики ФНС РФ на 01.01.2020г., представленные в таблицу 4 диссертации, то средняя сумма НДС от одного владельца КИК составила на 01.01.2020г. 16364219 тыс.руб. / 497 чел. = 32926 тыс. руб., что почти в 6,6 раз больше, чем вводимые 5000 тыс. руб. Конечно, владельцы КИК очень различаются по размеру доходов, но если представить, что все из них выбрали бы новый вариант уплаты налога, то бюджет не досчитался бы: $16364219 - (497 \text{ налогоплательщиков-физлиц} * 5000) = 16364219 - 2485000 = 13879219$ тыс. руб.²³¹

Характеристика предложенного режима налогообложения доходов физических лиц-владельцев КИК представлена в таблице 7:

Таблица 7- Преимущества и недостатки режима налогообложения фиксированного дохода физических лиц-владельцев КИК²³²

Преимущества	Недостатки
1. Выгоден для владельцев КИК, реинвестирующих основную часть прибыли обратно в РФ или направляющим ее на погашение задолженности зарубежным структурам или на накопление в зарубежных банках без распределения дивидендов; 2. Удобен владельцам КИК, которые не хотят раскрывать финансовую и налоговую	1. Не выгоден для владельцев КИК с маленькими портфелями зарубежных активов, т.к их «стандартные» налоговые платежи составляют менее 5 млн руб.; 2. Неудобен, т.к. возникнет двойное налогообложение: зачет сумм налогов, уплаченных КИК за рубежом, будет невозможен; помимо налога в 5 млн руб., надо заплатить НДС с дивидендов,

²³⁰ Федеральный закон № 368-ФЗ от 09.11.2020г. «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.11.2020).

²³¹ Цепилова Е.С., Чамурлиев Г.П. Новации в налогообложении контролируемых иностранных компаний (КИК) // Всероссийская научно-практическая конференция «Теоретические и практические аспекты трансформации налоговой системы России». - Ростов-на-Дону: Издательство РГЭУ (РИНХ), 2020.

²³² Составлено автором диссертации

отчетность своих компаний; 3. Привлекателен владельцам КИК, которые хотят вернуться в налоговое резиденство РФ.	полученных из-за рубежа; 3. Не привлекателен, т.к. нельзя применять имущественные, стандартные, социальные, инвестиционные, профессиональные вычеты согласно гл. 23 НК РФ.
--	---

Особо отметим, что этим же законом существенно ужесточены налоговые санкции по налогообложению КИК: за непредставление документов или уведомления о КИК до 500 тыс.-1 млн руб.

Приведенные расчеты и условия показывают, что целью нововведения является вывод в налоговое поле новых физических лиц-владельцев КИК. Положительно отметим, что фиксация налоговых условий на среднесрочный трёх-пятилетний период придает налогоплательщикам определенную уверенность в будущем. Так как фиксированный платеж не затрагивает уплату налогов с дивидендов из других юрисдикций, то эти поправки не повлияют на начавшийся в 2020 году пересмотр международных соглашений об избежании двойного налогообложения в части увеличения налоговых ставок.

С 2015 года российские налоговые органы активно применяют концепцию фактического получателя дохода (ФПД) при выплате пассивного дохода из России в пользу иностранной компании (ст. 7 НК РФ) - воспользоваться льготами международных соглашений и удержать налог у источника по пониженной ставке возможно только в случае, если получатель дохода является фактическим.

Самым дискуссионным моментом, напрямую влияя на налогообложение доходов КИК, является, по нашему мнению, распределение доходов на активные и пассивные. Автором предлагаются следующие предложения в этом направлении:

1.1. В настоящее время в нашей стране действует подход «анализ компании», то есть освобождение действует для КИК, более 80% доходов которых активные. Если доля активных доходов будет 79%, то избыточно облагается активная прибыль КИК, аналогично при доле активных доходов

81% освобождается от налогов пассивная прибыль КИК. Опираясь на положительный опыт ряда европейских стран (Австрия, Германия, Нидерланды), автором предлагается облагать налогом только «пассивные» доходы КИК, применяя методологический подход «анализ сделок».

1.2. Часть пассивных доходов подлежит налогообложению у источника выплаты (дивиденды, проценты, роялти и др.), часть не облагается налогом у источника - доходы от оказания услуг, выполнения работ и продажи товаров (п. 2 ст. 309 НК РФ). Список доходов КИК от пассивной деятельности охватывает доходы, которые по логике бизнеса уместнее отнести к доходам от активной деятельности - от оказания консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских и иных услуг; такое решение законодателя объясняется целью не допустить исключения налогообложения тех доходов КИК, которые могут быть документально оформлены как доход от оказания услуг²³³. Отдельными экспертами предлагается установить в НК открытый перечень активных, а не пассивных доходов и включить в него все виды услуг²³⁴. Представляется, с учетом текущих возможностей налогового администрирования КИК в РФ, пока не целесообразно переводить доходы от данных услуг в состав активных.

2. Важной мерой в регулировании офшорной деятельности является обмен информацией с зарубежными налоговыми администрациями. Ещё на саммите G20 в Каннах в 2011 г. Россией была подписана многосторонняя Конвенция Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25.01.1988г., предусматривающая формальный обмен налоговыми сведениям между двумя любыми государствами-участниками соглашения (в РФ начала применяться с 1 июля 2015г.)²³⁵.

²³³ Сергеев С.В. Правовое регулирование налогообложения доходов иностранных организаций, полученных от источников в Российской Федерации : автореферат дисс... кандидата юридических наук: 12.00.04.- Москва /МГЮУ им. О.Е. Кутафина (МГЮА), 2020.- 229с. С.53.

²³⁴ Корниенко Н. О налогообложении контролируемых иностранных компаний. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.iep.ru/ru/kommentarii/natalya-kornienko-o-nalogooblozhenii-kontroliruemykh-inostrannykh-kompaniy.html> (дата обращения: 30.12.2020).

²³⁵ Корниенко Н.Ю. Присоединение России к Конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам. – Институт экономической политики имени Е.Т. Гайдара,

Многостороннее соглашение об автоматическом обмене финансовой информацией было подписано ФНС РФ 12.05.2016г. Ежегодно ФНС РФ обновляет реестр участников автоматического обмена налоговой и финансовой информацией (актуальный в 2020г. перечень утвержден Приказом ФНС России от 11.10.2019г. N ММВ-7-17/511@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией»). У держателей банковских счетов из указанных в Приказе стран возникает обязанность самостоятельного представления данных о них в ФНС под угрозой штрафа по ст. 15.25 КоАП, а также на них не распространяется отмена ограничений валютного контроля с 2020г.

Отметим, что ряд налоговых органов зарубежных стран периодически отказываются от автоматического обмена налоговой информацией с РФ (например, Королевская налогово-таможенная служба Великобритании в 2019-2020гг.), и идет обмен информацией по запросам.

Налаженный обмен налоговой информацией способен приносить в бюджет государства существенные суммы поступлений от офшорной деятельности налоговых резидентов. Но для достижения этой цели необходимо осуществление тесного сотрудничества с компетентными органами иностранных государств, внесения изменений в национальное законодательство, следуя рекомендациям ОЭСР, осуществление качественного отбора направляемых за рубеж запросов, регулярного повышения квалификации соответствующих сотрудников налоговых органов.

Из перспективных направлений выделим необходимость начала обмена налоговой информацией по такому активно растущему рынку, как операции с криптовалютой,

3. Следующим направлением налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности является пересмотр международных налоговых соглашений. 7 июня 2017 года Россия в числе 68 стран подписала «Многостороннюю конвенцию по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» (MLI, далее Конвенция), Россия выбрала наиболее полный вариант её реализации, включающий выполнение не только «минимальных требований», но и других положений при максимально жестком ограничении льгот в налоговых соглашениях²³⁶. 1 мая 2019 она была ратифицирована; вступление в силу Конвенции требует внесения радикальных «изменений в действующие соглашения об избежании двойного налогообложения России с другими странами в правила, ограничивающие применение налоговых льгот, так как помимо «теста основной цели» (непредоставление льгот, устанавливаемых соглашением, если основной или одной из основных целей совершения какой-либо сделки было получение этих льгот) решено дополнить налоговые соглашения «упрощенным положением об ограничении льгот». Оно предусматривает получение преференций по соглашениям только в том случае, если претендующие на них лица соответствуют определенным критериям»²³⁷.

Но для того, чтобы эта Конвенция заработала, необходимо также разработать и подписать дополнительные двусторонние протоколы, регламентирующие не только процедуру взаимопомощи между странами, но и гарантированную защиту налоговой тайны, формулировка которой может трактоваться по-разному каждой из стран-участниц. Так как не все государства ратифицировали Конвенцию, это исключает применение норм в одностороннем порядке. Предполагалось, что по налогам у источника

²³⁶ Борщева А.В., Сурат И.Л. Совершенствование механизма налогообложения прибыли транснациональных компаний в условиях глобализации в рамках участия Российской Федерации в проекте BEPS // Бизнес и дизайн ревю. - 2018. - № 2 (10). - С. 4.

²³⁷ Шелепов А.В. Россия присоединилась к Многосторонней конвенции по противодействию BEPS . [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.ranepa.ru/ciir/expert-opinion/rossiya-prisoedinilas-k-mnogostoronnej-konvencii-po-protivodejstviyu-beps/> (дата обращения: 15.01.2020).

Конвенция будет применяться в России с 1 января 2020 г., по другим налогам - с 1 января 2021 г., но из-за нерешенных формальностей она заработает не ранее 2021 г.²³⁸

В рамках реализации Конвенции Министерством финансов России и Федеральной налоговой службой проводится пересмотр (обновление) Соглашений (договоров) об избежании двойного налогообложения (СИДН) с ключевыми для российского бизнеса юрисдикциями, задействованными в схемах агрессивной оптимизации налогообложения пассивных доходов (дивидендов, процентов, роялти). Ряд СИДН предусматривают налоговые льготы для зарегистрированных в этих юрисдикциях компаний, что стимулирует их использование в схемах агрессивной оптимизации налогообложения. Например, налог на выплачиваемые дивиденды кипрским акционерам российских компаний составлял при соблюдении ряда условий 5%, в то время как ставка аналогичного налога в отношении российских акционеров составляла 13%; ставка 0% предусматривалась этим СИДН для погашения иностранных кредитов и оплаты иностранных роялти.

Структурирование инвестиций в Россию через компании из «транзитных» стран, имеющих СИДН с Россией (например, Кипр, Нидерланды, Люксембург), связано с привлечением как реальных инвестиций из стран-экспортеров капитала, так и с целью налоговой оптимизации, при этом разграничить эти потоки, основываясь на макроэкономических данных о прямых иностранных инвестициях, практически невозможно. Таким образом, Россия добровольно ограничила свои возможности налогообложения доходов нерезидентов от импортируемого капитала.

²³⁸ Информационное сообщение о применении многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24 ноября 2016 г. [Электронный ресурс]. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=129318-informatsionnoe_sobshchenie_o_primenenii_mnogostoronnei_konventsii_po_vypolneniyu_mer_otnosyashchikhsy_a_k_nalogovym_soglasheniyam_v_tselyakh_protivodeistviya_razmyvaniyu_nal (дата обращения: 25.07.2020).

Утвержденное Правительством РФ «Типовое соглашение между Российской Федерацией об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество»²³⁹ теоретически способно ликвидировать ряд легальных возможностей для минимизации налогообложения. Введение ограничений в Соглашениях об отмене двойного налогообложения (для тех, кто не является резидентом сторон по соглашению), или же в виде применения правила «контролируемых иностранных инвестиций», в соответствии с которым холдинги обязаны включать в консолидированную налоговую декларацию прибыль своих пассивных офшорных компаний является эффективным²⁴⁰.

При составлении Соглашений используется Модельная конвенция ОЭСР о налогах на доходы и капитал 2010 года, с выбором налогообложения или у источника дохода, или по месту нахождения получателей дохода. Поэтому положительно оценивается фиксация в Соглашениях непредоставление налоговых льгот бенефициарам офшорных и транзитных юрисдикций, введение в них нормы недобросовестного использования положений СИДН (в уже пересмотренных ранее соглашениях с ключевыми для России юрисдикциями - Кипром, Швейцарией и Люксембургом это было частично реализовано). В частности, в СИДН с Кипром в статье «Ограничение льгот» уже появилась норма, что «льготные ставки могут быть не предоставлены, если будет установлено, что главной целью или одной из главных целей создания или существования претендующего на льготные ставки резидента Кипра было получение льгот»²⁴¹. Однако такие новации не были подкреплены ужесточением санкций за подобные нарушения в

²³⁹ Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 N 84 (ред. от 26.04.2014) «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество». – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 07.02.2019).

²⁴⁰ Хейфец Б.А. Деофшоризация экономики: мировой опыт и российская практика // Вопросы экономики. – 2013. – № 7. – С. 29-48.

²⁴¹ Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал. Никозия, 5 декабря 1998 года (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017). – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст: электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=200311&fld=134&dst=100106,0&rnd=0.566776990125966#09828865934352906> (дата обращения: 09.12.2018).

Налоговом кодексе РФ, а также не представлена методика выявления главной цели создания компании.

Всего с 2000г по 2019г. обновлено 13 СИДН, из них касающиеся исследуемой тематики - с Кипром (2010г.), Люксембургом (2011г.), Швейцарией (2011г.), включившие в т.ч. возможность обмена налоговой информацией по требованию фискальных органов. Изменения позволяют выявлять «пустые» холдинги (промежуточные компании, не ведущие реальной деятельности), организованные только для получения налоговых льгот, введены ограничения в использовании льготных 5%-ых налоговых ставок по дивидендам для отдельных операций²⁴². Одновременно за последние годы выросло общее количество СИДН: в 2020г. их 84 (Приложение 7), в 2011 году оно составило 77, в 2008 г. - 68.

Важность работы по пересмотру СИДН отмечена на самом высоком уровне - в Обращении Президента РФ от 25.03.2020г. предложено увеличить до 15% ставку налога на дивиденды, выводимые на зарубежные счета, с целью увеличения доходной части бюджета для осуществления всех обозначенных мер по поддержке бизнеса и населения в период пандемии коронавируса 2019-нCoV²⁴³. В Приложении 8 представлены ставки налогов на трансграничное движение капитала между резидентами разных стран и российскими резидентами по СИДН, их обновление намечено на 2020–2021гг. Уже с апреля 2020г. Минфин России приступил к пересмотру Соглашений с рядом стран (Кипром, Мальтой, Люксембургом, Нидерландами), с тем, чтобы предложенные российской стороной изменения в них вступили в силу с 1 января 2021 года:

- по дивидендам физические и юридические лица уплачивают налог по ставке 15% (такая же ставка по НДФЛ уже действуют для нерезидентов по

²⁴² Хейфец Б.А. Борьба с офшорами имеет российскую специфику. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://iq.hse.ru/news/177668593.html> (дата обращения: 18.10.2019).

²⁴³ Обращение Президента РФ от 25.03.2020г. [Электронный ресурс]. –URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/63061> (дата обращения: 12.04.2020).

дивидендам из России, а с 2021г. ставка повышенного НДФЛ по достижении годового дохода 5млн. руб. для резидентов также составит 15%);

- по роялти, авторским правам и процентам по заемным средствам по ставке 15% (внутрироссийская ставка налога на прибыль для юридических лиц составляет 20%).

Изменение условий налогообложения трансграничного движения капитала и доходов путем уравнивания ставок по выплатам за рубеж с внутрироссийскими ставками будет способствовать реализации такого фундаментального принципа налогообложения как справедливость.

8 сентября 2020г. был подписан протокол о внесении изменений в СИДН РФ с Республикой Кипр, 1 октября 2020г. был подписан аналогичный документ с Мальтой, 6 ноября 2020г. - с Люксембургом; эти документы были ратифицированы и будут применяться с 2021г. (окончательные условия приведены в Приложении 9). Так как переговоры с Нидерландами не привели к консенсусу, 4 декабря 2020г. Минфин РФ приступил к денонсации СИДН с 2022г.²⁴⁴; тогда двойное налогообложение с этой страной может повлечь за собой отток инвестиций из России.

Предполагается, что изменение условий налоговых Соглашений будет в дальнейшем осуществлено в отношении остальных стран ЕС²⁴⁵, а также с Швейцарией, Сингапуром.

С учетом пересмотра СИДН, предполагается, что возрастет использование российскими налогоплательщиками возможности выплат за границу дивидендов вообще без налогов в рамках, так называемого, «сквозного подхода». Обсуждаемые поправки²⁴⁶ в Налоговый кодекс РФ не

²⁴⁴О денонсации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество. [Электронный ресурс]. –URL: <https://regulation.gov.ru/projects?fbclid=IwAR1mB8NKUwI wf3dkP8qHI2iGWmG4lzeFKTHAD3fD0YAHx62dQesoU9nxneA#categories=1&kinds=6&npr=111273> (дата обращения: 20.12.2020).

²⁴⁵ Psyllides G. Russia: changing double taxation treaty with Cyprus nothing political (Updated). [Электронный ресурс]. –URL: <https://cyprus-mail.com/2020/04/03/russia-changing-double-taxation-deal-with-cyprus-nothing-political/> (дата обращения: 09.04.2020).

²⁴⁶О проведении оценки регулирующего воздействия проекта федерального закона от 17 июня 2020 г.

позволят уходить от налогообложения при выводе дивидендов в офшоры и транзитные юрисдикции через дочерние структуры российских компаний.

В настоящее время иностранная компания может заявить, что фактическим получателем дохода является российская компания - налоговый резидент России (т.е. бенефициары открыто заявляют о себе), и тогда к ней будет применяться российская ставка налога на дивиденды 0%, но при соблюдении ряда условий (подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ). Иностранные компании получили право стать налоговыми резидентами России по месту управления, сохранив иностранное юрлицо (ст. 246.2 НК РФ), что «позволяло им использовать по полученным дивидендам ставку 0% на равных с российскими холдинговыми компаниями условиях, но оставаться в иностранном правовом поле»²⁴⁷.

Базируясь на положениях Модельной Конвенции ООН и будучи страной, импортирующей капитал, представляется перспективным внесение изменений в действующие СИДН, смещая право налогообложения в страну-источник дохода - через рост ставок по пассивным доходам. Помимо фискального «понуждения» оставлять капиталы в России, а не выводить их за рубеж, решается проблема пополнения российской налоговой базы, а также существенно упростит администрирование таких доходов, получаемых нерезидентами. Данное предложение базируется на практике заключения СИДН некоторыми странами-партнёрами по БРИКС (Индия, Китай)²⁴⁸.

4. На законодательном уровне одной из мер является введение обязательного контроля сделок с офшорами в рамках принятого Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов

№ 03-01-10/52370). [Электронный ресурс]. – URL: <https://regulation.gov.ru/projects#npa=100385> (дата обращения: 15.08.2020).

²⁴⁷ Минфин продлит возможность вывода дивидендов за рубеж без налогов. [Электронный ресурс]. – URL: https://www.rbc.ru/economics/31/07/2020/5f22ebc69a794773407e1372?from=materials_on_subject (дата обращения: 19.08.2020).

²⁴⁸ Берберов А.Б., Милоголов Н.С. Межстрановой анализ международных налоговых политик во взаимосвязи с социально-экономическими характеристиками стран // Налоги и налогообложение. – 2018. – № 8. – С. 40- 56.

определения цен для целей налогообложения» №227-ФЗ от 12 августа 2011 года, призванного ограничить возможность уклонения от налогов, с целью соответствовать требованиям по повышению открытости международной деятельности и ограничения возможности проведения фиктивных операций. Закон обязал проводить проверки трансфертного ценообразования, было создано в налоговых органах специальное Управление трансфертного ценообразования; введен принцип превалирования экономического содержания сделки над её формой. Также Закон обязал контролировать внешнеторговые сделки на суммы, превышающие 60 млн рублей, с независимыми офшорами и все внешнеторговые операции с зависимыми офшорными фирмами. Отслеживается также вся активность взаимозависимых лиц, в случаях, когда сумма дохода операций превышает 1 млрд рублей за период календарного года.

5. В рамках регулирования офшорной активности с 2015г. в России проводилась в три этапа амнистия капиталов, вывезенных в офшоры с предоставлением их собственникам освобождения от уплаты налогов и штрафов за те годы, когда капиталы не декларировались в России, и гарантий от судебной ответственности²⁴⁹. Первый этап амнистии проходил в 2015–2016 годах, второй - до 1 марта 2019 года, третий - до марта 2020 года. По первой амнистии число поданных деклараций составило всего 7,2 тыс., что составляет, согласно экспертным оценкам, не более 1% ежегодно выводимого из страны капитала; по второй амнистии число поданных деклараций не раскрыта в открытых источниках, а задекларированные зарубежные активы составили всего лишь более 10 млрд евро²⁵⁰.

6. В отечественную налоговую практику для определения налогового резидентства физических лиц планируется интеграция «концепции центра

²⁴⁹ Федеральный закон от 08.06.2015 № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.02.2020).

²⁵⁰ Катасонов В.Ю. «Острова невезения»: как российские власти борются с офшорами. - [Электронный ресурс]. – URL: <https://reosh.ru/valentin-katsonov-ostrova-nevezeniya-kak-rossijskie-vlasti-boryutsya-s-offshorami.html> (дата обращения: 23.05.2019)

жизненных интересов физических лиц»; она была упомянута в «Основных направлениях налоговой политики РФ на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов», однако данная мера так и не была реализована. По истечении 10 лет, в «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов» предлагается сокращение срока фактического нахождения физических лиц в Российской Федерации для приобретения статуса налогового резидента со 183 дней до 90 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев и уравнивание налоговой ставки по налогу на доходы физических лиц для резидентов и нерезидентов Российской Федерации (в размере 13%). Одновременно с этой либеральной мерой, предлагается установить уточненные критерии определения налогового резидентства физических лиц в тех случаях, когда человек находится в стране меньше 90 дней, но, тем не менее, центр его жизненных интересов (недвижимость, личные и экономические связи, место проживания, гражданство) находится в Российской Федерации²⁵¹. Таким образом станет затруднительно применять такую модель агрессивного налогового планирования как «резидент ни в одной стране мира» (исключит ситуацию «двойного неналогообложения»²⁵²).

7. Одним из перспективных направлений регуляторной практики офшорной деятельности автором 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. Это предложение, являясь новационным для российского корпоративного и налогового права, в некоторой степени уже воплощается на территории специальных административных районов на островах

²⁵¹ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 29.12.2019).

²⁵² Мачехин В.А., Устюгова А.Д. О понятии «двойное неналогообложение» // Экономика. Налоги. Право. - 2017.- №1. -С.139-143.

Октябрьский и Русский. Но проводимая там редомициляция (смена страны регистрации корпорации) позволяет осуществить только полную «миграцию» иностранных компаний в Россию, т.е. получить российское правовое и налоговое резиденство.

Развитие российских офшорных зон, созданных в 2018г. в РФ - внутрироссийских низконалоговых территорий (специальных административных районов в Калининградской области и в Приморском крае, далее САР)²⁵³, что было продиктовано необходимостью создания достойной альтернативы зарубежным офшорам, особенно в условиях западных санкций. В частности, их резидентам предоставлены льготные налоговые ставки по дивидендам. Для международных холдингов в САР действует ставка 0% на полученные дивиденды, в соответствии с пп.1.1 п.3 ст. 284 НК РФ, при соблюдении ряда условий. Для публичных международных компаний, зарегистрированных в САР в порядке редомициляции, при выплате дивидендов иностранным лицам, доля прямого участия которых в международной холдинговой компании превышает 5 %, снижены с 2020г. ставки налога на дивиденды с 15% до 5%, согласно п. 1.2 п. 3 ст. 284 НК РФ при соблюдении ряда условий. Предполагается распространить эту ставку 5% на выплату дивидендов за рубеж на непубличные компании - резидентов САР с 2022г. (вместо текущей ставки 15%).²⁵⁴

8. Следующей регуляторной мерой является усиление ответственности за несоблюдение налогового и валютного законодательства в офшорной деятельности. Для примера, в США, при обнаружении незаконного офшорного счета его держатель обязан заплатить штраф вплоть

²⁵³ Федеральный закон от 03.08.2018 N 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края» - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.11.2019).

²⁵⁴ Распоряжение Правительства РФ от 02.07.2020г. № 1723-р (ред. от 01.08.2020) «Об утверждении плана мероприятий ("дорожной карты") реализации механизма управления системными изменениями нормативно-правового регулирования предпринимательской деятельности "Трансформация делового климата" "Корпоративное управление, специальные административные районы, процедура банкротства, оценочная деятельность"». – [Электронный ресурс]. - URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_356946/ (дата обращения: 16.08.2020).

до 150% от суммы счета²⁵⁵. Для сравнения, физические лица – резиденты РФ должны сообщать в ИФНС не только о счетах, открытых в зарубежных банках, но с 2020г. и о счетах в финансовых организациях, например, брокерских счетах (исключение существует для финансовых организаций, находящихся на территории иностранного государства - члена ОЭСР или ФАТФ и автоматически обменивающихся финансовой информацией с Россией, и если за год изменения по счету не превышают 600 000 руб.) Между тем, согласно п.2.1 ст. 15.25 КоАП «Нарушение валютного законодательства Российской Федерации и актов органов валютного регулирования» непредставление резидентом в налоговый орган уведомления об открытии (закрытии) счета (вклада) или об изменении реквизитов счета (вклада) в банке, расположенном за пределами территории Российской Федерации, «влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от четырех тысяч до пяти тысяч рублей; на должностных лиц - от сорока тысяч до пятидесяти тысяч рублей; на юридических лиц - от восьмисот тысяч до одного миллиона рублей²⁵⁶», что, как правило, не существенно для физических лиц»

Положительно отметим, что введенные в рамках деофшоризации специальные статьи в УК РФ, направленные на борьбу с компаниями-однодневками (ст. 173.1 «Незаконное образование (создание, реорганизация) юридического лица» и ст. 173.2 «Незаконное использование документов для образования (создания, реорганизации) юридического лица») уже существенно сократили число таких организаций.

9. Общей перспективной рекомендацией является улучшение делового климата для ведения бизнеса не только в Москве, но и в целом по стране, в сопоставлении с лучшими зарубежными практиками. До сих пор справедливо высказывание Я. Миркина от 2013г.: «Лучшее средство для

²⁵⁵ Хейфец Б. Борьба с офшорами имеет российскую специфику. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://iq.hse.ru/news/177668593.html> (дата обращения: 18.10.2019).

²⁵⁶ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях Федеральный закон N 195-ФЗ [принят Государственной Думой 30.12.2001] (ред. от 24.04.2020). – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.01.2020).

деофшоризации – настройка экономики на рост, резкое расширение налоговых стимулов, ориентированных на инвестиции, модернизацию, длинные деньги; снижение регулятивной нагрузки и связанных с ней рисков внутри России, рост финансовой глубины экономики»²⁵⁷.

При этом согласимся с Б.А. Хейфецем, что цель создать в Москве мировой финансовый центр именно офшорного типа ошибочна, как отставшая от современных тенденций регулирования мировой финансовой системы, так как в 21 веке в мире не было создано ни одного классического офшорного финансового центра»²⁵⁸.

Относительно предложенных перспективных мер налогового и неналогового регулирования необходимо подчеркнуть важность незлоупотребления органами контроля широкими полномочиями в ходе борьбы с теневыми финансовыми операциями. Как выявлено, в нашей стране именно неблагоприятная налогово-инвестиционная среда и коррупция вынуждали компании переводить бизнес в офшорные и транзитные страны, поэтому борьба с причинами, а не со следствием выглядит более логичной.

Таким образом, на первый план выдвигается необходимость создания в нашей стране благоприятного бизнес-климата, подразумевающего стабильную инвестиционную, налоговую и правовую среду. В дальнейшем, при развитии внутренних офшорных зон страны (САР), ориентируясь на успешную практику всемирных финансовых центров и сочетая её с вышеуказанными мерами модернизации налоговой и всей финансовой системы, Россия способна значительно повысить конкурентоспособность и улучшить свою позицию в глобальных рейтингах.

²⁵⁷ В офшоры бизнес выталкивают дефицит ликвидности и некомпетентные суды [Электронный ресурс]. – URL: <https://iq.hse.ru/news/177670781.html> (дата обращения: 11.01.2020).

²⁵⁸ Хейфец Б.А. Деофшоризация российской экономики: возможности и пределы. – М.: Институт экономики РАН, 2013. – 63 с. С.35.

Заключение

В современном социуме термин «офшор» часто носит негативный характер, связанный с нелегальным уклонением от налогообложения, неконтролируемой государством утечкой капиталов, в т.ч. полученных незаконным путем, сокрытием реальных собственников бизнеса, финансированием терроризма и другими отрицательными явлениями. Между тем, в условиях глобализации экономики офшорные и «транзитные» юрисдикции, как «узлы» мировых финансовых потоков, стали неотъемлемой частью мировой экономической системы, игнорировать которую невозможно.

Рассмотрев и систематизировав различные подходы к определению понятия «офшор», основываясь на трудах известных в рамках данной проблематики российских и зарубежных исследователей, международных организаций, сформулировано авторское определение «офшора» – 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 является акцентирование на возможности льготных условий ведения бизнеса исключительно для нерезидентов и только за пределами страны, чтобы не создавать конкуренцию местным предпринимателям; также отсекаются страны, которые обладают низкими налоговыми ставками для внутренних резидентов для развития отдельных секторов экономики (например, в сельском хозяйстве) или отдельных регионов страны (например, Территории опережающего социально-экономического развития, Особые экономические зоны).

В свою очередь, понятие «офшорная деятельность» определим как совокупность всех форм и видов операций с участием компаний из офшорных и «транзитных» юрисдикций, с использованием финансовых инструментов, организационных, налоговых, валютных и правовых условий.

Теоретическим базисом офшорной деятельности являются: неоклассическая теория международного движения капитала Э. Хекшера-Б. Олина (была актуальна в послевоенный период 20 века), современная теория бегства капитала и парадокс Лукаса.

Анализ различных научных позиций исследователей на офшорную деятельность позволяет заключить, что проводимая офшорными странами налоговая политика существенно повысила их конкурентоспособность в мировой экономике, но за счет тех стран, которые выступают источниками капитала. Различные подходы к включению стран в списки офшоров, рассмотренные в первой главе, свидетельствуют о том, что оценка роли функционирования офшорных зон зависит от тех, кем она проводится – самими офшорами, бизнесом или же государством.

Проведенная в диссертации классификационная палитра офшорных юрисдикций наглядно показала, что только часть из них не соблюдают международные правила (не сообщают информации, необходимой для проведения расследований, связанных с терроризмом, наркобизнесом, уклонением от налогов и т.д.), большая часть активно сотрудничают с международными организациями и выполняют их требования.

История эволюции офшоров доказывает, как офшорные схемы стали фундаментом успешной деятельности не только крупнейших мировых компаний, но и легли в основу стратегии развития целого ряда стран и отдельных территорий, обеспечив им экономическое развитие. Глобальная антиофшорная компания привела к расцвету новых акторов офшорной деятельности - «транзитных» юрисдикций, которые являются промежуточными между классическими офшорами с присущими им

низконалоговым режимом для нерезидентов и странами с обычным налоговым режимом, но с высокой репутационной составляющей – Кипр, Нидерланды, Мальта, Люксембург, Сингапур.

На основе авторской этапизации эволюции офшорной деятельности выделена характерная особенность текущего шестого этапа развития – сужение сферы влияния традиционных офшоров с одновременным смещением спроса от традиционных офшоров на компании из «транзитных» юрисдикций; а также усилением налоговой конкуренции между «транзитными» странами и странами-оншорами

В диссертации выявлено, что проблематика офшорной деятельности заключается не в её функционировании, а в том, для каких целей её используют компании и физические лица. Если применять офшорную деятельность в качестве инструмента законного налогового планирования (компаниями из стран-оншоров) и привлечения капитала (офшорными и «транзитными» странами), то офшорную деятельность допустимо охарактеризовать как закономерный процесс получения коммерческой выгоды двустороннего порядка: офшорная (транзитное) государство привлекает финансовые потоки для своего экономического роста, компании-инвесторы - для международного налогового планирования.

Настоящее исследование показало трансформацию сущности офшорной деятельности в последние годы, что проиллюстрировано авторской концепцией налогообложения офшорной деятельности компаний в условиях усиления деглобализационных процессов, цифровизации и технологизации экономики, связывающей в системном единстве оншорные, офшорные и «транзитные» юрисдикции, с целью дифференциации эффективных инструментов регулирования такой деятельности в зависимости от применяемых вариантов международного налогового планирования. Выявлено, что повысилась транспарентность, ужесточился национальный и наднациональный контроль, сократилось число офшорных

компаний без реального содержания (текущий тренд - обеспечение не формального, а реального присутствия в юрисдикции), существенно увеличилось число промежуточных компаний в транзитных юрисдикциях. Потребность бизнеса в международном налоговом планировании исключила сектор агрессивного ухода от налогов и приобрела более цивилизованные формы: вместо простого перевода прибыли в офшор предпринимателей стало интересовать более сложное, но эффективное планирование реальных бизнес-операций.

Исследование вариантов международного налогового планирования с использованием офшоров позволило выявить специфику применения каждого из них, но только при соответствующей системе государственного регулирования. Также предложена матрица эффективного налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности компаний, в которой её 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 в авторской трактовке направления эффективного налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности российских компаний.

В работе приведено авторское определение налогового регулирования офшорной деятельности – это 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.

Конечно, государства, недополучающие налоговые поступления в бюджет и имеющие проблему вывоза капитала, видят в офшорной деятельности только негативные стороны. Начиная с 2000-х г. в развитых странах, а с 2013г. и в России устоявшаяся практика применения офшоров

претерпевает весьма значительные изменения – при построении схем международного налогового планирования с участием офшорных структур необходимо учитывать антиофшорные меры, предпринимаемые на государственном и надгосударственном уровне, в том числе предъявляемые требования о реформировании своих финансовых систем в соответствии с международными стандартами.

Мировая компания по регулированию офшорной деятельности началась с классификации офшорных зон и разделения их на группы по принципу соответствия международным требованиям в практике финансового надзора, степени содействия местных контролирующих органов с другими странами, наличия губительной налоговой конкуренции. После появления «черных» списков стран часть офшорных юрисдикций предприняла действия, чтобы быть исключенными из них. В работе доказано, что стал неоправданным подход к налоговому и неналоговому регулированию офшорной деятельности, существующий в некоторых странах, в том числе и в России, основанный на специальных списках офшорных юрисдикций (так называемые «черные», «серые» и «белые» списки), так как не учитывает операции, которые могут проходить через промежуточные компании из транзитных стран, не входящих в этот список.

Основу мирового регулирования офшоров составляет разработанный ОЭСР и одобренный G20 план действий, направленный на борьбу с размыванием налогооблагаемой базы и перемещением прибыли (полное официальное наименование - Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, краткое - Plan BEPS), согласно которому прибыль должна облагаться налогом там, где осуществляются функции, её генерирующие и где создается добавленная стоимость.

Международная антиофшорная компания, постоянное политическое и экономическое давление изменили, но не уничтожили офшорную концепцию бизнеса, ввиду наличия спроса на их услуги (причем большей

частью его предъявляют налогоплательщики тех стран, которые ведут против них борьбу). Однако, количество офшорных юрисдикций, не сотрудничающих с налоговыми службами других стран и не раскрывающих информацию о конечных бенефициарах существенно сократилось. Конечно, запретить суверенным государствам прекратить регистрацию безналоговых компаний и полностью предоставлять истребуемую информацию международные организации неправомерны, тем более, что данное положение невыгодно крупнейшим национальным и транснациональным компаниям, состоятельным людям мира, которые много лет пользовались льготными возможностями офшоров.

Проведенное исследование показало, что главные инициаторы борьбы с налоговыми гаванями – Великобритания и США – то есть те же государства, которые внесли основной вклад в развитие самого этого явления. Эти страны обладают сильным политическим и экономическим влиянием на мировой арене: под юрисдикцией Великобритании находятся ее коронные владения - ведущие мировые офшоры, на территории США и ее сателлитах также существуют офшорные зоны, для которых финансовая транспарентность и межгосударственное взаимодействие в обмене налоговой информацией означает существенную потерю клиентской базы, вплоть до утраты действующих бизнес-схем. Этим объясняется, почему при такой активной заявленной позиции ведущих стран, нацеленной на искоренение феномена офшоров, результат не столь очевиден.

В России масштабный отток капитала через офшорные юрисдикции оказал значительное негативное влияние на национальную экономику, свидетельствуя о неустойчивости и неэффективности функционирования экономической и финансовой системы страны. Офшорная деятельность в таком варианте несет угрозу национальной безопасности нашей страны, особенно если принять во внимание обстоятельство, что часть отечественных компаний, зарегистрированных в низконалоговых юрисдикциях, являются

стратегически важными, отвечающими за её обороноспособность и безопасность. Отдельно уточним, что в современных условиях финансовых санкций со стороны США и ЕС, для России существует риск навсегда потерять доступ к ее активам, размещенных на офшорных территориях.

Опыт регулирования офшорной активности развитыми странами и международными организациями полезен для России, так как позволяет выявить основные шаги для увеличения экономической конкурентоспособности. Прежде всего, необходимо принять факт наличия преимуществ офшорной деятельности.

В работе обозначены авторские перспективные направления налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности в РФ:

1. доработка условий налогообложения контролируемых иностранных компаний - предлагается облагать налогом только «пассивные» доходы КИК, применяя методологический подход «анализ сделок»; отмечена нецелесообразность перевода доходов КИК от маркетинговых, консультационных и иных услуг из пассивных в активные;
2. в рамках развития автоматического обмена информацией с зарубежными налоговыми администрациями перспективным направлением выделим необходимость обмена налоговой информацией по сделкам с криптовалютой;
3. при пересмотре Соглашений (договоров) об избежании двойного налогообложения с «транзитными» юрисдикциями представляется перспективным предложение - смещение права налогообложения в страну-источник дохода через рост ставок по пассивным доходам;
4. в рамках регулирования холдингового режима в специальных административных районах в Калининградской области и в 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.

Выявленные в работе тенденции в динамике налоговых показателей деятельности КИК, принадлежащих российским налоговым резидентам, позволяют определить перспективным трендом налогового регулирования офшорной деятельности не карательную фискальную функцию, а стимулирующую - вывода в российское налоговое поле всё большего числа компаний, находящихся в классических офшорных и транзитных юрисдикциях.

Борьба государства с выводом прибыли в офшорные и транзитные юрисдикции увеличивает налоговое бремя национальных компаний, искажая их инвестиционные стратегии, но, к сожалению, не ликвидирует утечку капитала. Для привлечения инвестиций необходимо формировать такие условия трансграничного движения капитала, которые во главу угла ставили бы не налоговые ставки, а обеспечивали сохранность капиталов в стране.

Проведенное в диссертации исследование позволяет сделать вывод, что добиться полной деофшоризации экономики невозможно, так как в мире идет острая конкуренция за налогоплательщиков. Офшоры, в т.ч. их текущая разновидность — «транзитные» юрисдикции, являются объективным экономическим явлением, эффективным инструментом международного налогового планирования компаний всего мира, государству же необходимо регулировать эту деятельность, по возможности устраняя ее губительные проявления.

Осмысление преимуществ использования офшоров помогло бы нашей стране вступить в конкурентное соревнование за отечественные и мировые финансы и позволило бы вернуть в РФ финансовые структуры и холдинги, созданные российским бизнесом за рубежом, а это в свою очередь послужило бы наращиванию деловых инициатив в обозримом будущем.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ:

I. Нормативные правовые акты и иные официальные документы:

1. Гражданский кодекс РФ (часть первая) : Федеральный закон № 51-ФЗ: [принят Государственной Думой 30.11.1994г.]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения: 07.02.2018).
2. Налоговый кодекс РФ (часть первая) : Федеральный закон № 146-ФЗ: [принят Государственной Думой 31.07.1998г.]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.03.2018).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : Федеральный закон N 117-ФЗ [принят Государственной Думой 05.08.2000г.]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.01.2018).
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях Федеральный закон N 195-ФЗ [принят Государственной Думой 30.12.2001]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.01.2020).
5. Федеральный закон от 04.11.2014г. N 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения: 22.02.2018).
6. Федеральный закон от 08.06.2015г. N 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской

Федерации». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.02.2018).

7. Федеральный закон от 18.07.2011г. N 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.04.2019).

8. Федеральный закон от 24.11.2014г. № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_171241 (дата обращения: 15.03.2019).

9. Федеральный Закон РФ от 10.12.2003г. N 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:<http://www.consultant.ru/document> (дата обращения: 10.04.2019).

10. Федеральный Закон Российской Федерации от 07.08.2001г. N 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путём, и финансированию терроризма». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/document> (дата обращения: 10.04.2019).

11. Федеральный закон от 08.12.2003г. N 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/document> (дата обращения: 07.01.2018).

12. Федеральный закон от 03.08.2018г. N 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края» - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.11.2019).

13. Федеральный закон № 368-ФЗ от 09.11.2020г. «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.11.2020).

14. Постановление Правительства РФ от 24.02.2010г. N 84 (ред. от 26.04.2014) «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество». – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения: 07.02.2019).

15. Приказ Минфина России от 13.11.2007г. N 108н (ред. от 02.11.2017) «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 07.03.2018).

16. Приказ Федеральной налоговой службы России от 11.10.2019 N ММВ-7-17/511@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 09.03.2018).

17. Приказ Федеральной налоговой службы России от 21.11.2019 № ММВ-7-17/582@ "Об утверждении Перечня государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией, и о признании утратившим силу приказа ФНС России от 04.12.2018 № ММВ-7-17/784@". – Текст : электронный. – URL <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201912250050> (дата обращения: 09.12.2019).

18. Указание ЦБ России от 7 августа 2003 г. № 1317-У» О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорных зонах)». - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 09.03.2018).

19. Основные направления налоговой политики РФ на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 24.05.2019).

20. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 29.12.2019).

21. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал. Никозия, 5 декабря 1998 года (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017). - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=200311&fl>

d=134&dst=100106,0&rnd=0.566776990125966#09828865934352906 (дата обращения: 09.12.2018).

22. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль». – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.minfin.ru/common/UPLOAD/library/2014/02/main/ias.pdf> (дата обращения: 29.10.2018).

23. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. [Электронный ресурс]. – URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf (дата обращения: 12.09.2019).

24. Обращение Президента РФ от 25.03.2020г. [Электронный ресурс]. –URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/63061> (дата обращения: 12.04.2020).

25. Распоряжение Правительства РФ от 02.07.2020г. № 1723-р (ред. от 01.08.2020) «Об утверждении плана мероприятий ("дорожной карты") реализации механизма управления системными изменениями нормативно-правового регулирования предпринимательской деятельности "Трансформация делового климата" "Корпоративное управление, специальные административные районы, процедура банкротства, оценочная деятельность"». – [Электронный ресурс]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_356946/ (дата обращения: 16.08.2020).

26. О денонсации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество. [Электронный ресурс]. – URL:

https://regulation.gov.ru/projects?fbclid=IwAR1mB8NKUwI_wf3dkP8qHI2iGWmG4lzeFKTHAD3fD0YAHx62dQesoU9nxneA#categories=1&kinds=6&npa=111273 (дата обращения: 20.12.2020).

II. Литературные источники:

27. Алексеев А.Ф. Офшор для чайников.- Москва: ООО «И.Д. Вильямс», 2011. - 144с.

28. Андрианов В.Д. Отток капитала из экономики России. – [Электронный ресурс]. – URL : <http://viperson.ru/data/201407/3/.pdf> (дата обращения: 19.03.2020).

29. Берберов А.Б., Милоголов Н.С. Оценка масштабов проблемы размывания налоговой базы в России // Финансовый журнал / Financial Journal. – 2018. - №6.- С. 47-58. С. 51-52.

30. Берберов А.Б., Милоголов Н.С. Межстрановой анализ международных налоговых политик во взаимосвязи с социально-экономическими характеристиками стран // Налоги и налогообложение. – 2018. – № 8. – С. 40- 56.

31. Божечкова, Горюнов Е., Синельников-Мурылев С., Трунин П. Ограничения на движение капитала: мировой опыт и уроки для России // Экономическая политика. 2017. Т. 12. № 2. С. 8–43. С. 2.

32. Борщева А.В., Сурат И.Л. Совершенствование механизма налогообложения прибыли транснациональных компаний в условиях глобализации в рамках участия Российской Федерации в проекте BEPS // Бизнес и дизайн ревю. - 2018. - № 2 (10). - С. 4.

33. Владимирова М. П., Теунаев Д. М., Стажкова М. М.: Офшоры: инструмент международного налогового планирования. - Учебное пособие.- М.: Издательство «Кнорус», 2005.

34. Воронина А.М. Место и роль оффшорного бизнеса в современной мировой экономике: автореферат дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.14/ ГУУ. – Москва, 2008. - 18с.

35. Воронина А.М. Эволюция офшорного бизнеса. – Финансы и кредит. – 2006. – № 13 (май). – С.42–47.

36. Вылкова Е.С., Романовский М.В. Налоговое планирование. - СПб: Питер, 2004. - 634с.

37. Гамбеева Ю.Н., Медведева С.Н. Регулирование процесса деофшоризации в Российской Федерации на современном этапе // Российское предпринимательство.- 2018. -Том 19.- № 2. - С. 351-368.

38. Гамидуллаев С.Н. Современные проблемы функционирования правового института офшорных зон: монография / С. Н. Гамидуллаев, П. В. Павлов; Российская таможенная акад., Ростовский фил. - Ростов-на-Дону: РФ РТА, 2011. - 137 с.

39. Глазьев С.Ю. О неотложных мерах по укреплению экономической безопасности России и выводу российской экономики на траекторию опережающего развития // Научные труды Вольного экономического общества России. – 2015. – Т. 196. – № 7. – С. 86-186.

40. Гончаров А.А. Офшорные правовые модели и их применение. – М.: Дата Сквер, 2009. – 182 с.

41. Грундел Л.П. Комплаенс налоговых инструментов деофшоризации в условиях международной налоговой конкуренции: Монография / Л.П. Грундел. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2019. - 230 с.

42. Дегтерева А.А., Цыганов Д.А., Макаревич М.Л. Роль офшорных юрисдикций в деятельности торговых предприятий России // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. 2017. № 3 (21). С. 23-28.

43. Дергачев В.А. Офшорная геополитика // Вестник аналитики. - 2011.– № 4. – С.34-45.

44. Дробышевский С.М., Синельников-Мурылев С.Г., Трунин П.В. и др. Отмена валютного контроля / монография. – М.: Дело, 2019. 84с.

45. Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14/ РАНХиГС. - Москва, 2013. - 143с.

46. Живихина О.С. Направления и механизмы функционирования офшорных зон как метода международного налогового планирования // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. - 2011.- №10(34).- С.33-45.

47. Засько В.Н. Совершенствование правил заключения договоров об избежании двойного налогообложения // Российское предпринимательство. – 2016. – Т. 17. – № 5. – С. 669-684.

48. Засько В.Н., Чамурлиев Г.П. Последствия международной налоговой оптимизации для макроэкономики Российской Федерации // Государственная служба. - 2019. - Т. 21. - № 4 (120). - С. 43-49.

49. Кальней М.Г. Об операциях с офшорными юрисдикциями // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». - 2010. -№ 4. -С. 72–79.

50. Киреенко А.П. Обход налогов / Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуров др.]; под. ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503с.

51. Киреенко А.П. Уклонение от уплаты налогов / Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуров др.]; под. ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503с.

52. Комарова Д.А. Корпоративное международное налоговое планирование // Научная дискуссия: инновации в современном мире. – 2017. – № 10 (69). – С. 40-43

53. Костюнина Г.М. Офшорный бизнес во внешнеэкономической деятельности: Учеб. пособие.- М.: ИНФРА-М, 2014.

54. Кузнецов Н.Г., Цепилова Е.С., Чамурлиев Г.П. Методологические аспекты налогового регулирования офшорной деятельности // Финансовые исследования. - 2020. - № 2. - С. 9-18.

55. Липатова И.В. Механизмы международного налогового планирования: теория и практика применения // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 37. – С. 52–67.

56. Масленникова Н.В., Якубова Э.В., Дридж Н.А., Тайницкая А.А. Особенности мировой торговли в условиях функционирования офшорных зон // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2017. – Т.6. – № 9. – С. 22-29.

57. Матусевич А.П. Использование офшорных структур транснациональными корпорациями // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 10-1 (87). – С. 747-751.

58. Мау В.А. Экономика и политика 2019-2020 гг.: глобальные вызовы и национальные ответы // Вопросы экономики. - 2020. - №3. - С. 5-27.

59. Мачехин В.А., Устюгова А.Д. О понятии «двойное неналогообложение» // Экономика. Налоги. Право. - 2017.- №1. -С.139-143.

60. Международное налогообложение: размывание налоговой базы с использованием офшоров : монография / [М. Р. Пинская и др.] ; под ред. М. Р. Пинской. - Москва : ИНФРА-М, 2015. - 191 с.

61. Минаков А.В. Концептуальный подход к организации противодействия высокому уровню теневой экономики в Российской Федерации // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2005. – № 1. – С. 33-38.

62. Миркин Я.М., Добашина И.В. Российская экономика: вызовы и сценарии волатильного будущего // Экономическая наука современной России. – 2017. – № 3 (78). – С. 22-38.

63. Михайлин А. Н Краткий толковый словарь-справочник по внешнеэкономической деятельности : учеб. пособие по специальности «Менеджмент орг.» / А. Н. Михайлин. - Москва : [А-Приор], 2006. - 160 с.

64. Михайлов С.В. Современные угрозы и механизм обеспечения экономической безопасности российского предпринимательства в

оффшорных зонах // Вопросы региональной экономики. – 2015. – Т. 24. – № 3. – С. 68-78.

65. Мойсак Я.М. Оффшорные зоны зарубежной Европы: пространственная структура и роль в экономике России: автореферат дис. ... кандидата географических наук: 25.00.24/Рос. гос. пед. ун-т им. А.И. Герцена. - Санкт-Петербург, 2017.- 24с.

66. Назаров В.С. Основные ориентиры финансовой политики // Финансы. - 2014. - № 1. С. 144.

67. Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: монография / [И.А. Майбуrows и др]; под ред. И.А. Майбуrowa, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 375с.

68. Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбуrowa. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. -519с. С.459.

69. Налоговый менеджмент: продвинутый курс : учебник / [И. А. Майбуrow и др.] ; под ред. И. А. Майбуrowa, Ю. Б. Иванова. - Москва : ЮНИТИ, 2014. - 559 с.

70. Паентко Т.В. Оффшорные юрисдикции и особые экономические зоны: роль в системе мирохозяйственных связей / Особые экономические зоны. Зарубежный и отечественный опыт. Книга 2: монография / [И.А. Майбуrow и др.]; под ред. И.А. Майбуrowa, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. - 287 с

71. Павлов П.В. Оффшорные зоны в России и за рубежом: экономико-правовые основы функционирования // Тренды и управление. – 2013. – № 1. – С. 54 – 71.

72. Павлов П.В. Деоффшоризация экономики: мифы и реальность // Национальная безопасность / nota bene. –2015. – № 1. – С. 48-58.

73. Павлов П.В. Особый административно-правовой режим на территории оффшорных зон: порядок применения и направления

совершенствования // Теоретическая и прикладная экономика. – 2012. – № 1. – С. 6-130. – [Электронный ресурс]. – URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=424 (дата обращения: 14.12.2019).

74. Пансков В.Г. Планирование налоговое / Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуров др.]; под. ред. И.А. Майбукова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503с.

75. Паппэ Я.Ш. «Олигархи»: экономическая хроника, 1992-2000. – Москва, 2000. (2-е издание, исправленное и дополненное). – 232 с.

76. Перспективы налоговой политики. Существует ли «идеальная налоговая система» для России? / М. В. Алексеев [и др.]; РАНХиГС при Президенте РФ. - М.: Дело, 2019. - 126 с.

77. Пилевина Е.В. Институт постоянного представительства иностранной организации в международном налогообложении на современном этапе // Финансовый бизнес. – 2018. – № 1 (192). – С. 59-64.

78. Погорлецкий А.И. Международное налогообложение / Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуров др.]; под. ред. И.А. Майбукова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503с.

79. Погорлецкий А.И. Налогообложение двойное. / Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуров др.]; под. ред. И.А. Майбукова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503с.

80. Погорлецкий А.И. Влияние геополитических факторов на налоговую политику России на современном этапе развития // Вестник Волгоградского государственного университета. – Серия 3: Экономика. Экология. – 2014. – № 6 (29). – С. 114-123.

81. Погорлецкий А.И. Офшорный бизнес и антиофшорное регулирование // Экономика. Налоги. Право. - 2013.- №2. - С.48-56.

82. Погорлецкий, А. И. Инновации в налоговых системах ведущих стран мира на современном этапе развития / Налоги и налогообложение.

Палитра современных проблем: монография. - М.: Юнити-Дана, 2014. С. 321-335.

83. Полежарова Л.В. Теоретические основы определения прибыли постоянных представительств в международном налогообложении // Научно-исследовательский финансовый институт. – Финансовый журнал. – 2013. – № 2 (16). – С. 63-74.

84. Полежарова Л.В., Берберов А.Б. Налогообложение международного движения капитала в контексте факторов инвестиционных стратегий компаний: опыт развивающихся стран. // Экономика. Налоги. Право. - 2019. -12(4). – С. 132-142.

85. Соколовская Е.В. Нейтральность налогообложения // Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуров др.]; под. ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503с.

86. Робинсон Дж. Всемирная прачечная: террор, преступления и гряз. деньги в офшорном мире [пер. А .Шматова]. - М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – 540с.

87. Радионов Н.В. Тонкая грань: налоговая оптимизация или уклонение от налогов? // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 1. – С. 54-78.

88. Савинова Т.К. Особенности налогообложения доходов резидентов юридических лиц в России // Наука и общество. – 2016. – № 3 (26). – С. 73-76.

89.Сергеев С.В. Правовое регулирование налогообложения доходов иностранных организаций, полученных от источников в Российской Федерации : автореферат дисс... кандидата юридических наук: 12.00.04.- Москва /МГЮУ им. О.Е. Кутафина (МГЮА), 2020.- 229с.

90. Сорокин Д.Е. Технологическое обновление российской экономики: необходимость и ограничения // Экономика. Налоги. Право. - 2017. - №1. - С.20-29

91. Сулименко О. В. Функционирование российского капитала за рубежом и его влияние на национальную экономику: автореферат дис... кандидата экономических наук: 08.00.14 - Ростов-на-Дону/РГЭУ «РИНХ», 2016. - 26с.

92. Татулов К.Г. Офшорный бизнес в деятельности российских инвесторов: автореферат дис... кандидата экономических наук: 08.00.14/Моск. гос. ин-т междунар. отношений.- Москва, 2014.- 26с.

93. Телюк Н.М. Современные тенденции налогового планирования при осуществлении внешнеэкономической деятельности российских компаний: Автореферат дис. ...кандидата экономических наук: 08.00.14/ Моск. гос. ун-т им. М.В. Ломоносова. – Москва, 2014. - 25с.

94. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 591с.

95. Туник И.Ю., Поляков В.А. Офшоры: пособие по увеличению прибыли. – СПб.: Питер, 2008. – 234 с.

96. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения. / Под ред. И.А. Майбурова, А.П. Киреенко, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 384с.

97. Федорова Е.А., Николаев А.Э., Коркмазова Б.К. Влияние оффшоризации на результаты деятельности российских предприятий // Корпоративные финансы. - 2015. -Выпуск №2(34). - С.51-62.

98. Финансовые и денежно-кредитные методы регулирования экономики. Теория и практика: учебник для магистратуры / под ред. М. А. Абрамовой, Л. И. Гончаренко, Е. В. Маркиной. — 2-е изд., испр. и доп. — М.: Издательство Юрайт, 2018. - 486 с.

99. Халдин М. А. Россия в офшорном бизнесе. – Москва: Междунар. отношения, 2005. – 173 с.

100. Хейфец Б.А. Деофшоризация российской экономики: возможности и пределы. – М.: Институт экономики РАН, 2013. – 63 с.
101. Хейфец Б.А. Офшорные юрисдикции в глобальной и национальной экономике. – Москва: Экономика, 2008. – 334 с.
102. Хейфец Б.А. Политика деофшоризации: промежуточные результаты // Общество и экономика. – 2015. – № 1-2. – С. 89-105.
103. Хейфец Б.А. Деофшоризация экономики: мировой опыт и российская практика // Вопросы экономики. – 2013. – № 7. – С. 29-48.
104. Хейфец Б.А. Антиофшорная политика международного сообщества: реакция на «панамские документы» // Общество и экономика. – 2016. – № 12. – С. 5-17.
105. Хейфец Б.А. О процессе деофшоризации российской экономики // Финансы. 2017. № 10. С. 15-19.
106. Хилл Ч. Международный бизнес. – 8-е изд. – СПб.: Питер, 2013. – 688 с.
107. Цепилова Е.С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами: дис... доктора экономических наук: 08.00.10/ РГЭУ «РИНХ». – Ростов-на-Дону, 2016. – 301с.
108. Цепилова Е.С. Развитие особых экономических зон в странах Евросоюза. / Особые экономические зоны. Зарубежный и отечественный опыт / Под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. Монография с грифом НИИ образования и науки. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. - 287 с.
109. Цепилова Е.С., Чамурлиев Г.П. Применение инноваций в международном налогообложении / III международная научная конференция «Управление инновациями: вызовы и возможности для развития секторов экономики и социальной сферы», 8-9 окт. 2020г. – Калининград: БФУ им. И. Канта, 2020.

110. Цепилова Е.С., Чамурлиев Г.П. Применение СИДН в международном налоговом планировании / 1X Международная научно-практическая конференция «Актуальные вопросы современной экономики в глобальном мире», 15 июня 2020г. – Махачкала: ДагГУ, 2020.

111. Цепилова Е.С., Чамурлиев Г.П. Новации в налогообложении контролируемых иностранных компаний (КИК) / Материалы всероссийской научно-практической конференции «Теоретические и практические аспекты трансформации налоговой системы России», 12ноября 2020г. - Ростов-на-Дону: Издательство РГЭУ(РИНХ), 2020.

112. Цепилова Е.С., Чамурлиев Г.П. Анализ налогообложения контролируемых иностранных компаний, принадлежащих налоговым резидентам РФ // Налоги и налогообложение. - 2021. - №1. – С. 50-60. URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=34702.

113. Чамурлиев Г.П. Низконалоговые юрисдикции в системе международного налогового планирования // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2017. – Т. 1. – № 12. – С. 110-116.

114. Чамурлиев Г.П. Совершенствование применения офшоров в России в качестве инструмента налогового планирования // Экономика и управление: проблемы, решения. - 2019. - Том 6. - №3.- С.18-22.

115. Шелепов А.В. Проект BEPS: глобальное сотрудничество в сфере налогообложения // Вестник международных организаций. - 2016. -Т. 11.- № 4. - С.36-59.

116. Шепель Т.С. Трансформация механизма функционирования мирового хозяйства: роль процесса оффшоризации: Дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.14 – Ростов-на-Дону/РГЭУ «РИНХ», 2015. -194с.

117. Шэксон Н. Люди, обокравшие мир. Правда и вымысел о современных офшорных зонах. – М.: ЭКСМО, 2012. – 384 с.

118. Ярошевич, В. Оффшорный сегмент мировой экономики: эволюция и тенденции развития /В. Ярошевич, А. Сарган // Банкаўскі веснік. – 2013 . – № 7. – С.33-39.

III. Материалы на иностранном языке

119. BEPS. – [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/> (дата обращения: 08.06.2020).

120. Cecile S. Gallego. Offshore Gurus Help Rich Avoid Taxes on Jets and Yachts. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/offshore-gurus-help-rich-avoid-taxes-jets-yachts/> (дата обращения: 06.01.2019).

121. G20, 2009. London Summit Communique: Global Plan for Recovery and Reform, April 2. – [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2009/2009communique0402.html> (дата обращения: 06.06.2018).

122. The Global Financial Centres Index 26 (GFCI 26). – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.longfinance.net/publications/long-finance-reports/global-financial-centres-index-26/> (дата обращения: 17.12.2019).

123. Financial Flows and Tax Havens: Combining to Limit the Lives of Billions of People. Global Financial Integrity, 2015. – [Электронный ресурс]. – URL: https://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2016/12/Financial_Flows-final.pdf (дата обращения: 11.11.2019).

124. Fiscal and Monetary Policy / С.Г. Синельников-Мурылев, П.В. Трунин, Г.И. Идрисов [и др.] // Russia: Strategy, policy and administration.- Toronto, Canada: Palgrave Macmillan.- 2017.-С. 169-182.

125. Fundamental principles of taxation / Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital->

economy/fundamental-principles-of-taxation_9789264218789-5-en (дата обращения: 04.02.2019).

126. Goldman M.I. The piratization of Russia : Russian reform goes awry / Marshall I. Goldman. - London ; New York : Routledge, 2003. – 289p.

127. Glossary of Tax Terms / OECD [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (дата обращения: 04.06.2018).

128. Harmful tax competition: an emerging global issue. – OECD, 1998. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/harmful-tax-competition-emerging-global-issue.pdf> (дата обращения: 23.06.2018).

129. Hampton M.P. The Offshore Interface. Tax Heavens in the Global Economy. – London: Palgrave Macmillan UK, 1997. 272 p.

130. Hoyt B. Tax havens today: the benefits and pitfalls of banking and investing offshore. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken. – New Jersey, 2007.– 336 p.

131. Иванов Ю.Б. Функції податків та податкове регулювання // Формування ринкової економіки України. -2009. -Вип. 19. - С. 36-43.

132. International Monetary Fund. 2008. Offshore financial centers: A report on the assessment program and proposal for integration with the financial sector assessment program. [Электронный ресурс]. - URL: <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2008/050808.pdf> (дата обращения: 01.06.2018).

133. Johannesen N., Zucman G. New Report: The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown. – May 7, 2012. – [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.financialtaskforce.org/2012/05/07/new-report-the-end-of-bank-secrecy-an-evaluation-of-the-g20-tax-haven-crackdown/> (дата обращения: 01.06.2019).

134. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. [Электронный ресурс]. – URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017/model-convention-with-respect-to-taxes-on-income-and-on-capital_mtc_cond-2017-3-en (дата обращения: 12.07.2019).

135. Narrative Report on Ireland: How Ireland became an offshore financial centre. – Financial Secrecy Index, 2015. – Tax justice Network, 2015. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2015/11/Ireland.pdf> (дата обращения: 06.05.2018).

136. Novokmet F., Piketty T., Zucman G. From Soviets to Oligarchs: Inequality and Property in Russia 1905-2016. – World and Income Database. – Working paper series. - № 2017. - № 09. – 80 p.

137. OECD Model Tax Convention – [Электронный ресурс]. – URL: [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf) (дата обращения: 06.11.2019).

138. OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters. – OECD, 2002. – [Электронный ресурс]. – URL: http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax_treaties/oecd_exchange_information_2002.pdf (дата обращения: 11.12.2018).

139. Palan R., Murphy R., Chavagneux, C. Tax havens: how globalization really works. Ithaca and London: Cornell University Press, 2010. - 280 P.

140. Palan R., Wigan D. Herding Cats and Taming Tax Havens: The US Strategy of ‘Not In My Backyard’. – Global Policy. – 2014. – Volume 5. – Issue 3 (September). – P. 334-343.

141. Stiglitz J.E., Pieth M. Overcoming the Shadow Economy / November. - 2016. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://files.newsnetz.ch/upload/1/0/100909.pdf> (дата обращения: 22.12.2019).

142. The Panama Papers: Exposing the Rogue Offshore Finance Industry. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/> (дата обращения: 14.12.2019).

143. The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Information Brief as of 16 April 2012. – [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/ctp/harmfultaxpractices/43757434.pdf> (дата обращения: 21.12.2018).

144. Schafer A. International Tax Planning in the Age of ICT. Centre for European and Economic Research. 2004. № 04-27. – [Электронный ресурс]. – URL: <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp0427.pdf> (дата обращения: 06.08.2018).

145. Tax Justice Network. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.taxjustice.net/> (дата обращения: 11.03.2019).

146. World Investment Report 2013. Global value chains: investment and trade for development. / UNCTAD, 2013. Рр. 16. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://unctad.org/en/pages/PublicationWebflyer.aspx?publicationid=588> (дата обращения: 25.07.2018).

147. World Economic Forum: The Global Competitiveness Report 2017–2018. – [Электронный ресурс]. – URL: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-index/> (дата обращения: 24.08.2019).

148. Zoromé A. Concept of offshore financial centers. In search of an operational definition. Working paper no. WP/07/87 // IMF. – 2007. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0787.pdf> (дата обращения: 06.06.2018).

IV. Интернет-ресурсы.

149. Андрианов В.Д. Проблемы оттока капитала из России // Мосты. – 14 сентября 2016. – [Электронный ресурс]. – URL : <https://www.ictsd.org/bridges->

news/%d0%bc%d0%be%d1%81%d1%82%d1%8b/news/%d0%bf%d1%80%d0%d0%b8%d0%b7-%d1%80%d0%be%d1%81%d1%81%d0%b8%d0%b8 (дата обращения: 19.08.2019).

150. Асабин К. Уважаемый налогоплательщик, теперь Вы – налоговый резидент!- [Электронный ресурс]. – URL : <https://ibfsunited.com/ru/events-archive-1/2019/10/15/nalogovij-resident/> (дата обращения: 19.04.2020).

151. Великобритания объявляет о минимальных стандартах регистрации бенефициарной собственности для британских заморских территорий. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://gsl-news.org/584199-velikobritaniya-obyavlyaet-o-minimalnyh-standartah-registraczii-beneficziarnosobstvennosti-dlya-britanskih-zamorskih-territorij/> (дата обращения: 20.12.2020).

152. В Нидерландах обсуждается законопроект о новом подходящем налоге с дивидендов. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://gsl-news.org/580175-niderlandy-nachali-konsultaczii-po-zakonoproektu-o-novom-podohodnom-naloge-s-dividendov-vyplachivaemyh-v-yurisdikczii-s-nizkim-urovnem-nalogooblozheniya/> (дата обращения: 10.11.2020).

153. В оффшоры бизнес выталкивают дефицит ликвидности и некомпетентные суды [Электронный ресурс]. – URL: <https://iq.hse.ru/news/177670781.html> (дата обращения: 11.01.2020).

154. Виды инвестиционных фондов на Багамских островах. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://internationalwealth.info/offshore-foundations-trusts/types-investment-funds-bahamas/> (дата обращения: 11.10.2019).

155. Европейский Союз обновил «черный список» офшоров. [Электронный ресурс]. – URL: <https://schmidt-export.ru> (дата обращения: 14.02.2020).

156. Евстигнеев, Е.Н. Принципы и этапы налогового планирования. [Электронный ресурс]. - URL: http://www.elitarium.ru/2009/10/21/nalogovoje_planirovaniye.html (дата обращения 28.10.2018)

157. Иноземцев В.Л. Обновление цепочек: какой станет международная торговля после кризиса. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.rbc.ru/opinions/business/15/04/2020/5e9581ce9a79472109b19010> (дата обращения: 15.04.2020).

158. Иноземцев В.Л. Обновление цепочек: какой станет международная торговля после кризиса. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.rbc.ru/opinions/business/15/04/2020/5e9581ce9a79472109b19010> (дата обращения: 15.04.2020).

159. Иноземцев В.Л. Тёмные пятна. [Электронный ресурс]. – URL: <https://spektr.press/temnye-pyatna-pochemu-ssha-i-es-kapitulirovali-v-vojne-s-ofshornymi-finansami/> (дата обращения: 10.01.2020).

160. Катасонов В.Ю. Соединённые Штаты как всемирный оффшор. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://news-front.info/2017/05/11/soedinyonnye-shtaty-kak-vsemirnyj-offshor-valentin-katasonov/> (дата обращения: 14.12.2019).

161. Катасонов В.Ю. «Острова невезения»: как российские власти борются с оффшорами. - [Электронный ресурс]. – URL: <https://reosh.ru/valentin-katasonov-ostrova-nevezeniya-kak-rossijskie-vlasti-boryutsya-s-offshorami.html> (дата обращения: 23.05.2019)

162. Классификация оффшоров. [Электронный ресурс]. – URL: <https://internationalwealth.info/offshore-offshores/classification-of-offshores/> (дата обращения: 10.03.2018).

163. Ковалев А.А. Экономический национализм. Предпосылки возникновения и влияние на современный мир // Теоретическая и прикладная экономика. – 2020. – № 3. – С. 62 - 77. – [Электронный ресурс]. - URL:

https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=30249 (дата обращения: 18.11.2020).

164. Корниенко Н.Ю. Присоединение России к Конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам. – Институт экономической политики имени Е.Т. Гайдара, 2018. [Электронный ресурс]. –URL: <http://www.iep.ru/ru/kommentarii/prisoedinenie-rossii-k-konvencii-soveta-evropy-i-oesr-o-vzaimnoi-administrativnoi-pomoschi-po-nalogovym-delam.html> (дата обращения: 11.07.2020).

165. Корниенко Н. О налогообложении контролируемых иностранных компаний. [Электронный ресурс]. –URL: <https://www.iep.ru/ru/kommentarii/natalya-kornienko-o-nalogooblozhenii-kontroliruemykh-inostrannykh-kompaniy.html> (дата обращения: 30.12.2020).

166. Лизинговая схема. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://panteon-offshore.ru/schemes/lizingovaya-skHEMA/> (дата обращения: 11.10.2019).

167. Минфин продлит возможность вывода дивидендов за рубеж без налогов. [Электронный ресурс]. – URL: https://www.rbc.ru/economics/31/07/2020/5f22ebc69a794773407e1372?from=materials_on_subject (дата обращения: 19.08.2020).

168. Невис: как крошечный остров стал самой скрытной офшорной зоной мира. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://fin-accounting.ru/financial-news/2019/nevis-most-secret-offshore-haven> (дата обращения: 14.12.2019).

169. Окунев Ю. Новые страны, которые обмениваются налоговыми данными в рамках CRS. [Электронный ресурс]. - URL: <https://internationalwealth.info/asset-protection/crs-new-countries-that-exchange-tax-data/> (дата обращения: 01.10.2019).

170. Открытие счетов в банках Латвии. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://1sterling.ru/offshore/latviya> (дата обращения: 07.10.2019).

171. Открывайте фирму за рубежом – в СССР об этом никто не узнает // Коммерсант власть.- 29 апреля 1991г. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.kommersant.ru/doc/265279> (дата обращения: 11.12.2018).

172. Официальный сайт Центрального Банка Российской Федерации. - [Электронный ресурс]. – URL :<https://cbr.ru> (дата обращения: 19.03.2020).

173. Официальный сайт РБК. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.rbc.ru> (дата обращения: 06.04.2020).

174. Оффшоры в Белизе должны отчитаться о своей интеллектуальной собственности. - [Электронный ресурс]. – URL : <https://www.4uk.ru/news/ofshory-v-belize-dolzheny-otchitatsya-o-svoej-intellektualnoj-sobstvennosti.html> (дата обращения: 17.03.2020).

175. Оффшор в Венгрии? Как зарегистрировать венгерскую компанию. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://gsl-news.org/584516-biznes-v-vengrii-kakzaregistrovat-vengerskuyu-kompaniyu/>(дата обращения: 26.12.2020).

176. Оффшорные мифы россиян. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.audit-it.ru/cblogs/internationalwealth/995037.html> (дата обращения: 10.04.2018).

177. ОЭСР призывает игнорировать черный список оффшоров Еврокомиссии. – [Электронный ресурс]. – URL : <https://internationalwealth.info/news-of-the-offshore/oecd-asks-to-ignore-the-blacklist-of-eurocomission/> (дата обращения: 11.10.2019).

178. Оффшорные трасты. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.goccp.com/RUS/offshore-trusts/> (дата обращения: 14.12.2019).

179. Оффшор для холдинга <https://1sterling.ru/offshore/offshor-dlya-holdinga.html> Оффшорные трасты. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.goccp.com/RUS/offshore-trusts/> (дата обращения: 14.11.2019).

180. Оффшорные страховые компании. – [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.offshory.ru/informatsiya/offshornye-strakhovye-kompanii> (дата обращения: 18.10.2019).

181. Офшорная экономика // Ведомости. - 13.01.2012. - 4(3018). - [Электронный ресурс]. – URL: http://www.vedomosti.ru/newspaper/article/274100/ofshornaya_ekonomika#ixzzlwotB8nhd (дата обращения: 12.03.2018).

182. Оценка ключевых агрегатов платежного баланса Российской Федерации в январе-сентябре 2020 года. - [Электронный ресурс]. – https://cbr.ru/statistics/macro_itm/svs/bop-eval/ (дата обращения: 09.10.2020).

183. ОЭСР ждет расширения налогового обмена еще на треть. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4172080> (дата обращения: 10.03.2020).

184. Правила CFC в Европе.– [Электронный ресурс]. – URL: <https://taxfoundation.org/controlled-foreign-corporation-rules-cfc-rules-in-europe-2020/> (дата обращения: 08.11.2020).

185. Простыми словами о BEPS 2.0 / Налоговый обзор от экспертов PwC. Октябрь 2020 г., выпуск № 54. [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/assets/legislation/tax-flash-report-2020-54-rus.pdf> (дата обращения: 15.11.2020).

186. Противодействие международному уклонению от налогообложения / Официальный сайт ФНС РФ. – [Электронный ресурс]. – URL : https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/inttax/oppintevasion/ (дата обращения: 13.12.2019).

187. Путин подписал «антиофшорный закон». [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.rbc.ru/society/25/11/2014/54743acfcbb20f84324d17ea> (дата обращения: 10.04.2018).

188. Ревенко Н. Что такое мидшор? – [Электронный ресурс]. - URL: <http://www.internationalwealth.info/offshore-jurisdictions/what-is-midshore> (дата обращения: 08.10.2019).

189. Румыния – новый лидер европейского налогового планирования. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://gsl-news.org/567409-rumyniya-novyyj-lider-evropejskogo-nalogovogo-planirovaniya/> (дата обращения: 14.10.2020).

190. Савуляк Э. Таможня заставит отказаться от офшоров. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/159484/> (дата обращения: 10.10.2019).

191. Санкт-Петербургская декларация лидеров «Группы двадцати». Сентябрь, 2013. С.15. [Электронный ресурс]. -URL: <http://ru.g20russia.ru/news/20130906/782776168.html> (дата обращения 08.12.2019г.)

192. Финансовые консультанты сталкиваются с более жесткими правилами ЕС в отношении налоговых схем. - [Электронный ресурс]. – URL : <https://fin-accounting.ru/financial-news/2018/new-eu-rules-on-tax-schemes.html> (дата обращения: 23.04.2020).

193. Хейфец Б.А. Борьба с офшорами имеет российскую специфику. – [Электронный ресурс]. - URL: <https://iq.hse.ru/news/177668593.html> (дата обращения: 18.10.2019).

194. Частные фонды в оффшорах. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.goccp.com/RUS/offshore-foundations/> (дата обращения: 11.10.2019).

195. Шелепов А.В. Россия присоединилась к Многосторонней конвенции по противодействию BEPS . [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.ranepa.ru/ciir/expert-opinion/rossiya-prisoedinilas-k-mnogostoronnej-konvencii-po-protivodejstviyu-beps/> (дата обращения: 15.01.2020).

Приложение 1

Списки офшорных зон на 01.01.2020²⁵⁹

Государство/территория	ОЭСР	ЕС	МФ РФ	ФНС РФ	ЦБ РФ
1	2	3	4	5	6
1. Австрия					
2. Албания		•			
3. Американские Виргинские острова				•	•
4. Американское Самоа					
5. Ангилья			•	•	•
6. Ангола				•	
7. Андорра			•	•	•
8. Антигуа и Барбуда			•	•	•
9. Армения					
10. Аруба			•		•
11. Афганистан				•	
12. Багамские Острова		•	•	•	•
13. Бангладеш				•	
14. Барбадос		•		•	•
15. Бахрейн			•	•	•
16. Белиз		•	•		•
17. Бельгия					
18. Бенин				•	
19. Бермуды			•		•
20. Боливия				•	
21. Босния и Герцеговина				•	
22. Ботсвана		•			
23. Бразилия					
24. Британские Виргинские Острова			•		•
25. Бруней-Даруссалам			•	•	•
26. Буркина-Фасо				•	
27. Бурунди				•	
28. Бутан				•	
29. Вануату		•	•	•	•
30. Ватикан					
31. Великобритания					
32. Венгрия					
33. Виргинские острова (США)		•			•
34. Восточный Тимор					
35. Вьетнам					
36. Габон				•	

²⁵⁹ Составлено автором диссертации

37. Гаити				•	
38. Гайана				•	
39. Гамбия				•	
40. Гана		•		•	
41. Гватемала				•	
42. Гвинея				•	
43. Гвинея-Бисау				•	
44. Гернси					•
45. Гибралтар			•	•	•
46. Гондурас				•	
47. Гонконг					•
48. Государство Палестина				•	
49. Гренада			•	•	•
50. Гренландия				•	
51. Гуам		•		•	
52. Джерси			•	•	•
53. Джибути				•	•
54. Доминика			•	•	•
55. Доминиканская Республика				•	
56. Замбия				•	
57. Зимбабве		•		•	
58. Израиль					
59. Иордания				•	
60. Исландия		•			
61. Иран					
62. Ирак				•	
63. Ирландия (Дублин, Шеннон)					•
64. Йемен		•		•	
65. Кабо-Верде				•	
66. Каймановы острова			•		•
67. Камбоджа		•		•	
68. Камерун				•	
69. Катар					
70. Кения				•	
71. Кирибати				•	
72. Колумбия				•	
73. Коморские острова			•	•	•
74. Конго				•	
75. Коста-Рика				•	•
76. Кот-д'Ивуар				•	
77. Кюрасао			•	•	
78. Лаос				•	
79. Латвия					
80. Лесото				•	

81. Либерия			•	•	•
82. Ливан					•
83. Лихтенштейн			•		•
84. Люксембург					
85. Маврикий		•	•		•
86. Мавритания				•	
87. Мадагаскар				•	
88. Макао			•	•	•
89. Македония					
90. Малави				•	
91. Малайзия (остров Лабуан)			•	•	•
92. Мальдивы			•	•	•
93. Мальта					•
94. Марокко					
95. Маршалловы острова			•	•	•
96. Микронезия				•	
97. Мозамбик				•	
98. Монако			•		•
99. Монголия		•			
100. Монтсеррат			•	•	•
101. Мьянма		•		•	
102. Намибия					
103. Науру	•		•	•	•
104. Непал				•	
105. Нигер				•	
106. Нигерия				•	
107. Никарагуа		•		•	
108. Нидерланды (Антилы)					•
109. Ниуэ	•		•	•	•
110. Новая Зеландия					
111. Новая Каледония					
112. ОАЭ (Дубай)			•		•
113. Оман		•		•	
114. Остров Мэн			•		•
115. Острова Кука			•	•	•
116. Острова Питкэрн					
117. Острова Теркс и Кайкос			•	•	
118. Пакистан		•		•	
119. Палау			•	•	•
120. Панама		•	•		
121. Папуа – Новая Гвинея				•	
122. Парагвай				•	
123. Перу				•	
124. Португалия (о.Мадейра)					•
125. Пуэрто-Рико				•	•

126. Руанда				•	
127. Сальвадор					
128. Самоа		•	•	•	•
129. Сан-Марино			•		
130. Сан-Томе и Принсипи				•	
131. Свазиленд					
132. Сейшельские Острова			•		•
133. Сенегал				•	
134. Сент-Винсент и Гренадины			•	•	•
135. Сент-Китс и Невис			•		•
136. Сент-Люсия			•	•	•
137. Сент-Мартен			•	•	
138. Сербия					
139. Сингапур					•
140. Сирия		•			
141. Соломоновы острова				•	
142. Сомали				•	
143. США (штат Вайоминг, штат Делавэр)					•
144. Судан				•	
145. Суринам				•	
146. Сьерра-Леоне				•	
147. Тайвань (Китай)				•	
148. Тайланд					
149. Танзания				•	
150. Тимор-Лесте				•	
151. Теркс и Кайкос					•
152. Того				•	
153. Тонга				•	•
154. Тринидад и Тобаго		•		•	
155. Тувалу				•	
156. Тунис				•	
157. Турция					
158. Уганда		•			
159. Уругвай				•	
160. Фарерские острова				•	
161. Фиджи		•		•	
162. Филиппины					
163. Французская Полинезия					
164. ЦАР				•	
165. Чад				•	
166. Черногория		•			•
167. Швейцария		•			•
168. Шри-Ланка					•
169. Эквадор				•	

170. Экваториальная Гвинея				•	
171. Эль-Сальвадор				•	
172. Эритрея				•	
173. Эсватини				•	
174. Эфиопия		•		•	
175. Южный Судан				•	
176. Ямайка		•		•	

Приложение 2

Список государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)²⁶⁰

1-я группа — наиболее уважаемые офшорные зоны	2-я группа — традиционные офшорные юрисдикции	3-я группа – наименее прозрачные страны
1.Нормандские острова (о-ва Гернси, Джерси, Сарк) 2.Остров Мэн 3.Ирландия (Дублин, Шеннон) 4.Мальта 5.Гонконг (Сянган) 6.Швейцарская Конфедерация 7.Сингапур 8.Черногория 9.Княжество Лихтенштейн	1.Антигуа и Барбуда 2.Содружество Багамы 3.Барбадос 4.Государство Бахрейн 5.Белиз 6.Бруней – Даруссалам 7.Зависимые от Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии территории (Ангилья, Бермуды, Британские Виргинские о-ва, Монтсеррат, Гибралтар, Теркс и Кайкос, Острова Кайман) 8.Гренада 9.Республика Джибути 10.Содружество Доминики 11.Макао (Аомынь)) 12.Республика Коста - Рика 13.Ливанская Республика 14.Республика Маврикий 15.Малайзия (о. Лабуан) 16.Мальдивская Республика 17.Княжество Монако 18.Нидерландские Антилы 19.Острова Кука, Ниуэ (Новая Зеландия) 20.Объединенные Арабские Эмираты (Дубай) 21.о.Мадейра (Португальская Республика) 22.Независимое Государство Западное Самоа 23.Республика Сейшелы	1.Княжество Андорра 2.Анжуанские о-ва (Исламская Федеральная Республика Коморы) 3.Аруба 4.Республика Вануату 5.Республика Либерия 6.Республика Маршалловы Острова 7.Республика Науру

²⁶⁰ Составлено автором диссертации на основе: Указание Банка России от 7 августа 2003 года № 1317-У «О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорных зонах)» С изменениями и дополнениями от: 27 декабря 2006 г., 8 февраля 2010 г., 15 июля 2011 г., 18 февраля 2014 г. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 09.03.2018).

	24.Сент - Китс и Невис 25.Сент - Люсия 26.Сент - Винсент и Гренадины 27.Виргинские о-ва, Содружество Пуэрто-Рико, штат Вайоминг, штат Делавэр (США) 28. Королевство Тонга 29. Демократическая Социалистическая Республика Шри - Ланка 30. Республика Палау	
--	---	--

Приложение 3

**Различные подходы к периодизации эволюции офшорной
деятельности²⁶¹**

Этапы	Временной интервал	Краткое описание
<i>Подход Р. Палана²⁶²</i>		
Первый	Конец 19 в. – 1920-е гг.	зарождение отдельных элементов офшоров в мировой экономике
Второй	1920-1930-е гг.	появление первых офшоров
Третий	1960-1990-е гг.	активное развитие современных офшоров
Четвертый	2000-е гг. – наст. время	антиофшорная деятельность развитых государств
<i>Подход А.П. Матусевича²⁶³</i>		
Первый	До конца 19 века	прообразы офшорных юрисдикций в качестве различных форм свободного предпринимательства
Второй	До Второй мировой войны	появление непосредственно офшоров наряду со стремлением ТНК минимизировать налоги
Третий	1945 г. – 1990 г.	активное вовлечение в мировой офшорный бизнес стран третьего мира
Четвертый	1990 г. – 2000-е гг.	одновременные активный рост офшоров и противодействие этому росту со стороны развитых стран
<i>Подход А.М. Ворониной²⁶⁴</i>		
Нулевой (предварительный) этап	До конца 1950-х гг.	появляются лишь предпосылки для формирования офшорного бизнеса, но как таковых офшоров еще не существует
Первый	Конец 1950-х – начало 1980-х гг.	Зарождение офшорного бизнеса в его традиционном понимании; особенность: создание офшоров под конкретного «клиента» (чаще всего ТНК)
Второй	Конец 1980-х — начало 1990-х гг.	бурный рост офшорного бизнеса как метода офшорной оптимизации налогообложения
Третий	Конец 1990-х — 2000 год	стабилизация роста офшорного бизнеса и появление первых требований к большей прозрачности офшорной деятельности
Четвертый	2001 — 2004 гг.	снижение количества офшорных зон и офшорных компаний вследствие резкого ужесточения требования государственного и межгосударственного регулирования
Пятый	2004 г. – наст.	период трансформации офшорного бизнеса.

²⁶¹ Составлено автором диссертации

²⁶² Palan R., Murphy R., Chavagneux, C. Tax havens: how globalization really works. Ithaca and London: Cornell University Press, 2010. - 280 P.

²⁶³ Матусевич А.П. Офшорные зоны: история, тенденции развития, влияние на российскую экономику // Вестник международного института экономики и права. – 2013. – № 1. – С. 37– 48.

²⁶⁴ Воронина А.М. Эволюция офшорного бизнеса. – Финансы и кредит. – 2006. – № 13 (май). – С.42–47.

	время	
Подход О.С. Живихиной.²⁶⁵		
Первый	Конец 19 в. – 1930-е гг.	Развитие трех основных инструментов офшоров: пониженного налогообложения для нерезидентов, упрощенного учреждения фирмы, секретности
Второй	1940-1960-е гг.	Начало использования льготного налогообложения группой стран во главе с Швейцарией
Третий	1970-1990-е гг.	пик
Четвертый	1990-е гг. – наст. время	начало антиофшорного регулирования
Подход Г.П. Чамурлиева		
1. Зарождение офшорной активности	XIX в. – 50-е гг. XX в.	Появление первых офшорных юрисдикций как реакции предпринимательского сектора на становление налоговых систем в развитых странах мира.
2. Формирование мирового рынка офшорных услуг	Конец 50-х гг. – 60-е гг. XX в.	Возрастающий уровень налогообложения в 60-е гг. XX в. приводит к быстрому распространению офшорных юрисдикций в международном налоговом планировании.
3. Пик в распространении и активности офшорных юрисдикций	70-е – середина 90-х гг. XX в.	Кризис в национальных экономиках западных стран способствовал поощрению со стороны бывших метрополий офшорной активности на территории своих утраченных колониальных владений.
4. Критика офшорной активности мировым сообществом	середина 90-х гг. XX в. – конец 2000-х гг.	Начало совместной политики международного сообщества по противодействию губительной налоговой конкуренции, возникшей в связи с масштабными потерями бюджетных доходов стран, в которых бизнес прибегал к офшорной деятельности.
5. Расцвет «транзитных» юрисдикций	конец 2000-х гг. – конец второго десятилетия XXI вв.	Развитие системных мер налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности как на национальном, так и наднациональном уровне; сдвиг спроса с традиционных офшоров к «транзитным» юрисдикциям
6. Трансформация общемирового офшорного сектора	конец второго десятилетия XXI вв. – наст. время	Усиление экономического национализма способствует усилению мер по защите налоговой базы: «закат» традиционных офшоров, пересмотр условий деятельности с «транзитными» юрисдикциями; начало налогообложения цифровых операций

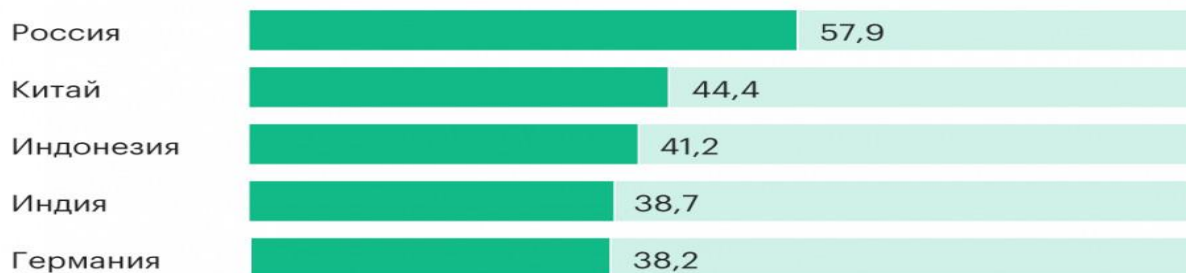
²⁶⁵ Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14. - Москва/ РАНХиГС, 2013. - 143с. С.14

Сколько «фантомных» иностранных инвестиций в российской экономике

2017 год

Инвестиции от иностранных «фантомных» корпораций*

% от общего объема иностранных инвестиций, накопленных в экономике



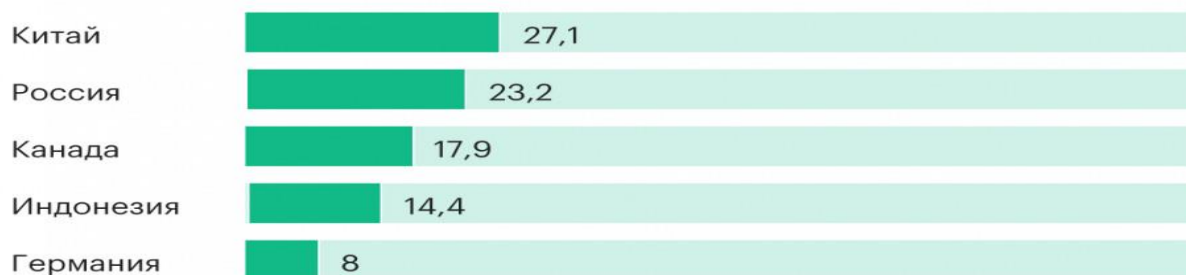
Инвестиции в иностранные «фантомные» корпорации*

% от общего объема инвестиций из данной экономики в другие страны



Доля «круговых» иностранных инвестиций (инвестиций из собственной страны, маскирующихся под иностранные)

% от общего объема иностранных инвестиций, накопленных в экономике



* Иностранные «фантомные» корпорации — компании специального назначения, которые не имеют или почти не имеют работников, операционных активов и физического присутствия в стране регистрации и предназначены исключительно для владения активами.

Источники: МВФ, база данных экономиста Нильса Йоханессена из Копенгагенского университета

© РБК, 2019

²⁶⁶ МВФ оценил долю «фантомных» иностранных инвестиций в России. [Электронный ресурс]. – URL : <https://www.rbc.ru/economics/18/12/2019/5df78cc59a79470da759cc2e> (дата обращения: 23.05.2020).

Мероприятия (задачи) плана BEPS²⁶⁷

1. Вызовы «цифровой экономики», электронная торговля. Позволяют продавать товарами и оказывать услуги в любой стране без фактического присутствия (постоянного представительства) там налогоплательщика.

2. Противодействие «двойному неналогообложению», которое возникает вследствие различий в налоговых правилах разных стран (т.н. treaty shopping).

3. Ужесточение правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний.

4. Ограничение возможностей по размыванию налоговой базы за счет процентных и иных финансовых выплат, в частности страховых в сделках с взаимозависимыми лицами.

5. Противодействие «вредоносной» налоговой практике (конкуренции между юрисдикциями). Задача ОЭСР выявлять такие налоговые режимы и добиваться устранения такой конкуренции.

6. Установление примата экономического содержания над формой. Так, предусматривается разработать механизмы противодействия использованию компаний-оболочек (SPV) для целей применения льгот, предусмотренных соглашениями об избежании двойного налогообложения.

7. Изменение определения постоянного представительства для предотвращения искусственного избежания получения статуса постоянного представительства. В результате, если иностранная организация не получает статус ПП (например, не осуществляет деятельность на строительной площадке, не пользуется недрами, не продает товары со склада и т.д.) и одновременно получаемые доходы не облагаются налогом на доход в стране резидентства, то снова возникает ситуация двойного неналогообложения.

8-10. Совершенствование правил трансфертного ценообразования, в первую очередь в сфере нематериальных активов. Предполагается внесение изменений в рекомендации ОЭСР по трансфертному ценообразованию, которые касаются определения нематериальных активов, их собственника (юридического и фактического), а также введения новых методик оценки стоимости НМА на основании дисконтированных денежных потоков.

11. Разработка методологии по сбору и анализу данных о BEPS (в т.ч. оценка масштабов и последствий от BEPS, а также влияния мер, принятых для противодействия BEPS).

12. Разработка глобальных обязательных стандартов по раскрытию налогоплательщиками фактов «агрессивного налогового планирования». В качестве примера приводится опыт США, когда вводятся правила по обязательному раскрытию налоговым органам применяемых налогоплательщиками схем, в т.ч. и в отношении консультантов. Несоблюдение требований влечет существенные санкции как для налогоплательщика, так и консультанта.

13. Пересмотр требований к содержанию документации о ценообразовании, представляемой налогоплательщиком в целях контроля трансфертного ценообразования. Стандарт такой отчетности (Country-by-Country Reporting) для транснациональных компаний предполагает раскрытие «глобальной картины» о доходах, расходах, их распределении, суммах выплаченных налогов, фактическом месте осуществления деятельности.

14. Повышение эффективности разрешения международных налоговых споров рамках соглашений об избежании двойного налогообложения.

15. Разработка и принятие универсального многостороннего соглашения (Multilateral Instrument) для единовременного внесения изменений в действующие соглашения об избежании двойного налогообложения (с учетом исполнения вышеуказанных 14 пунктов).

Меры под номерами 5, 6, 13, 14 обязательны для исполнения участниками проекта BEPS.

²⁶⁷Противодействие международному уклонению от налогообложения / Официальный сайт ФНС РФ . – [Электронный ресурс]. – URL : https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/inttax/oppintevasion/ (дата обращения: 13.12.2019).

**Важные направления регулирования офшорной активности на
всемирном уровне, предложенные Американской международной
исследовательской организацией Global Financial Integrity (GFI),
которая отслеживает перемещения нелегальных денежных
средств по всему миру:**

1. Отчетность для каждой страны

Обязательства офшорных компаний по предоставлению отчета каждой юрисдикции, где ведётся деятельность, руководствуясь принципом - «Компаниям нечего скрывать, если они занимаются реальным бизнесом»²⁶⁸. Предоставление финансовой отчётности является не только технической функцией, но и определением правил функционирования компаний. Повышенная транспарентность и подробная отчётность обеспечивает инвестиционную открытость и облегчает работу налоговых инспекторов, особенно в развивающихся странах. Учреждение финансового стандарта отчётности, разработанного для каждого государства, представляется вполне логичным шагом. Корпорации, руководствуясь этим стандартом, будут обеспечивать надзорные органы стран, в которых реализуется финансовая деятельность такими сведениями, как: Перечень всех бизнес-структур холдинга или компании, осуществляющих деятельность в данной стране; Финансовые показатели, в числе которых: прибыль до уплаты налогов; продажи участникам группы и третьим лицам; внутренние транзакции и приобретения у третьих лиц; количество персонала и трудовые затраты; все финансовые издержки, в том числе плата за упрощение процедур третьей стороне и прочим участникам; Сведения о налоговых расходах; Чистые и валовые активы; Чистая балансовая стоимость основных материальных средств и расходов.

²⁶⁸ Данный принцип согласуется с «доктриной деловой цели», изложенной в постановлении Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 (см. подробнее: Викулов К.Е. Налогообложение постоянных представительств иностранных организаций: российский и международный опыт // Налоговая политика и практика. – 2009. – № 5. – С. 4-15.)

2. Реестры бенефициарной собственности

Эта мера влечёт за собой искоренение лояльности к секретности и сомнительным сделкам, раскрывая всех бенефициарных владельцев корпораций, фондов и других структур в госреестре. Требуется ведение реестра счетов в банках, доступного для финансовых, налоговых и правоохранительных органов данной налоговой юрисдикции. При этом важно уточнить, что открытость не должна способствовать незащищённости, а получение доступа к сведениям по счетам в банках и бенефициарам должно иметь под собой веское основание и не приводить к негативным последствиям для честного бизнеса.

3. Эффективное налоговое и судебное сотрудничество

Основная цель данной меры – убедиться, что финансовые и экономические преступления не останутся безнаказанными, тогда сократятся уклонение от налогов, коррупция, и в целом, возможностей совершать финансовые преступления станет значительно меньше. В данном направлении необходимо предпринимать следующие действия: разъяснять налоговым юрисдикциям всю важность возвращения коррупционных доходов, привлекать дополнительные ресурсы на проведение расследований по коррупции; ужесточать санкции и обеспечивать их результативность против преступивших закон и уклоняющихся от налогов; расширять обмен налоговыми сведениями, распространяя лучшие практики в развивающихся странах; юридическая формулировка уклонения от налогов должна быть стандартизирована среди всех стран Большой Двадцатки и установлена в качестве предикативного преступления, совершенного ради отмыwania денежных средств; обеспечивать совместную, оперативную и действенную юридическую помощь²⁶⁹.

²⁶⁹ Financial Flows and Tax Havens: Combining to Limit the Lives of Billions of People. Global Financial Integrity, 2015. – [Электронный ресурс]. – URL: https://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2016/12/Financial_Flows-final.pdf (дата обращения: 11.11.2019).

Приложение 7

Действующие международные соглашения между Российской Федерацией и другими государствами об избежании двойного налогообложения по состоянию на 01 января 2020г.²⁷⁰

N п/п	Государство	Дата подписания	Дата вступления в силу	Применяется с
1.	Австралия/Australia	07.09.2000	17.12.2003	01.01.2004
2.	Австрия/Austria	13.04.2000	30.12.2002	01.01.2003
		05.06.2018		
3.	Азербайджан/Azerbaijan	03.07.1997	03.07.1998	01.01.1999
4.	Албания/ Albania	11.04.1995	09.12.1997	01.01.1998
5.	Алжир/Algeria	10.03.2006	18.12.2008	01.01.2009
6.	Аргентина/Argentina	10.10.2001	16.10.2012	01.01.2013
7.	Армения/Armenia	28.12.1996	17.03.1998	01.01.1999
		24.10.2011	15.04.2013	01.01.2014
8.	Белоруссия/Belorussia	21.04.1995	20.01.1997	01.01.1998
		24.01.2006	31.05.2007	01.01.2008
9.	Бельгия/ Belgium	16.06.1995	26.06.2000	01.01.2001
9.1	Бельгия/Belgium	19.05.2015	Не вступила в силу Российская Федерация ратифицировала Конвенцию от 23.05.2018	
		30.01.2018	Не вступил в силу Российская Федерация ратифицировала Протокол от 03.08.2018	
10.	Болгария/ Bulgaria	08.06.1993	08.12.1995	01.01.1996
11.	Ботсвана/ Botsvana	08.04.2003	23.12.2009	01.01.2010
12.	Бразилия/ Brasil	22.11.2004	19.06.2017	01.01.2018
13.	Великобритания/ United Kingdom	15.02.1994	18.04.1997	01.01.1998
14.	Венгрия / Hungary	01.04.1994	03.11.1997	01.01.1998

²⁷⁰ Список международных договоров об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и другими государствами. – [Электронный ресурс]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_316494/#dst0 (дата обращения: 10.04.2020).

15.	Венесуэла/ Venezuela	22.12.2003	19.01.2009	01.01.2010
16.	Вьетнам/ Vietnam	27.05.1993	21.03.1996	01.01.1997
17.	Германия / Germany	29.05.1996	30.12.1996	01.01.1997
		15.10.2007	15.05.2009	01.01.2010
18.	Греция/ Greece	26.06.2000	13.12.2007	01.01.2008
19.	Дания/ Denmark	08.02.1996	27.04.1997	01.01.1998
20.	Египет/ Egypt	23.09.1997	06.12.2000	01.01.2001
21.	Израиль/ Israel	25.04.1994	07.12.2000	01.01.2001
22.	Индия/ India	25.03.1997	11.04.1998	01.01.1999
23.	Индонезия/ Indonesia	12.03.1999	17.12.2002	01.01.2003
24.	Иран/Iran	06.03.1998	05.04.2002	01.01.2003
25.	Ирландия/ Ireland	29.04.1994	07.07.1995	01.01.1996
26.	Исландия/ Iceland	26.11.1999	21.07.2003	01.01.2004
27.	Испания/ Spain	16.12.1998	13.06.2000	01.01.2001
28.	Италия/Italy	09.04.1996	30.11.1998	01.01.1999
		13.06.2009	01.06.2012	01.06.2012
29.	Казахстан/ Kazakhstan	18.10.1996	29.07.1997	01.01.1998
30.	Канада/ Canada	05.10.1995	05.05.1997	01.01.1998
31.	Катар/Qatar	20.04.1998	05.09.2000	01.01.2001
32.	Кипр/Cyprus	05.12.1998	17.08.1999	01.01.2000
		07.10.2010	02.04.2012	01.01.2013
33.	Киргизия/ Kyrgyzstan	13.01.1999	06.09.2000	01.01.2001
34.	Китай/ China	13.10.2014	09.04.2016	01.01.2017
		08.05.2015	09.04.2016	01.01.2017
35.	САР Гонконг КНР/ The Hong Kong SAR, China	18.01.2016	29.07.2016	01.01.2017
36.	КНДР/ North Korea	26.09.1997	30.05.2000	01.01.2001
37.	Корея/Korea	19.11.1992	24.08.1995	01.01.1996
38.	Куба/Cuba	14.12.2000	15.11.2010	01.01.2011
39.	Кувейт/ Kuwait	09.02.1999	03.01.2003	01.01.2004
40.	Латвия/ Latvia	20.12.2010	06.11.2012	01.01.2013

41.	Ливан/ Lebanon	07.04.1997	16.04.2000	01.01.2001
42.	Литва/ Lithuania	29.06.1999	05.05.2005	01.01.2006
43.	Люксембург/ Luxembourg	28.06.1993	07.05.1997	01.01.1998
		21.11.2011	30.07.2013	01.01.2014
44.	Македония/ Macedonia	21.10.1997	14.07.2000	01.01.2001
45.	Малайзия/ Malaysia	31.07.1987	04.07.1988	01.01.1989
46.	Мали/ Mali	25.06.1996	13.09.1999	01.01.2000
47.	Мальта/ Malta	24.04.2013	22.05.2014	01.01.2015
48.	Марокко/ Morocco	04.09.1997	31.08.1999	01.01.2000
49.	Мексика/ Mexico	07.06.2004	02.04.2008	01.01.2009
50.	Молдова/ Moldova	12.04.1996	06.06.1997	01.01.1998
51.	Монголия/ Mongolia	05.04.1995	22.05.1997	01.01.1998
52.	Намибия/ Namibia	31.03.1998	23.06.2000	01.01.2001
53.	Нидерланды/ Netherlands	16.12.1996	27.08.1998	01.01.1999
54.	Новая Зеландия/ New Zealand	05.09.2000	04.07.2003	01.01.2004
55.	Норвегия/ Norway	26.03.1996	20.12.2002	01.01.2003
56.	ОАЭ/ UAE	07.12.2011	23.06.2013	01.01.2014
57.	Польша/ Poland	22.05.1992	22.02.1993	01.01.1994
58.	Португалия/ Portugal	29.05.2000	11.12.2002	01.01.2003
59.	Румыния/ Romania	27.09.1993	11.08.1995	01.01.1996
60.	Саудовская Аравия/ Saudi Arabia	11.02.2007	01.02.2010	01.01.2011
61.	Сербия Черногория/ Serbia Montenegro	12.10.1995	09.07.1997	01.01.1998
62.	Сингапур/ Singapore	09.09.2002	16.01.2009	01.01.2010
		17.11.2015	25.11.2016	01.01.2017
63.	Сирия/ Syria	17.09.2000	31.07.2003	01.01.2004
64.	Словакия/ Slovakia	24.06.1994	01.05.1997	01.01.1998
65.	Словения/ Slovenia	29.09.1995	20.04.1997	01.01.1998
66.	США/ USA	17.06.1992	16.12.1993	01.01.1994
67.	Таджикистан/ Tajikistan	31.03.1997	26.04.2003	01.01.2004

68.	Таиланд/ Thailand	23.09.1999	15.01.2009	01.01.2010
69.	Туркменистан/ Turkmenistan	14.01.1998	10.02.1999	01.01.2000
70.	Турция/ Turkey	15.12.1997	31.12.1999	01.01.2000
71.	Узбекистан/ Uzbekistan	02.03.1994	27.07.1995	01.01.1996
72.	Украина/ Ukraine	08.02.1995	03.08.1999	01.01.2000
73.	Филиппины/ Philippines	26.04.1995	12.09.1997	01.01.1998
74.	Финляндия/ Finland	04.05.1996	14.12.2002	01.01.2003
		14.04.2000	29.12.2002	01.01.2003
75.	Франция/ France	26.11.1996	09.02.1999	01.01.2000
76.	Хорватия/ Croatia	02.10.1995	19.04.1997	01.01.1998
77.	Чехия/ Czech Republic	17.11.1995	18.07.1997	01.01.1998
		27.04.2007	17.04.2009	01.01.2010
78.	Чили/ Chili	19.11.2004	23.03.2012	01.01.2013
79.	Швейцария/ Switzerland	15.11.1995	18.04.1997	01.01.1998
		25.09.2011	09.11.2012	01.01.2013
80.	Швеция/ Sweden	14.06.1993	03.08.1995	01.01.1996
		24.05.2018		
81.	Шри-Ланка/ Sri Lanka	02.03.1999	29.12.2002	01.01.2003
82.	Эквадор/ Ecuador	14.11.2016	16.11.2018	01.01.2019
83.	ЮАР/ South Africa	27.11.1995	26.06.2000	01.01.2001
84.	Япония/ Japan	07.09.2017	03.08.2018	01.01.2019

Приложение 8

**Ставки налогов на трансграничное движение капитала в ряде
«транзитных юрисдикций» по СИДН (в действовавшей в 2020г.
редакции)²⁷¹**

Страна	Ставка налога на доходы из России, %		Ставка налога на доходы в Россию, %		Возможные последствия введения новых ставок в СИДН
	Дивиденды	Проценты, авторские права и лицензии, роялти	Дивиденды	Проценты, авторские права и лицензии, роялти	
Швейцария	5%; 15%	Только налог в Швейцарии (35%)	Только в Швейцарии (35%)	В Швейцарии не облагаются	Рост налоговой нагрузки на внутригрупповое финансирование российских групп компаний
Кипр	5; 10%	Только налог на Кипре (0%)	Только на Кипре (0%)	На Кипре не облагаются	Отмена льготных ставок по реальным инвестициям с Кипра (осуществленных по неналоговым основаниям)
Мальта	5 %; 10 %	5%	5 %; 10 %	5%	Не окажет существенного влияния, т.к. регистрация транзитных и холдинговых компаний не была широко распространена
Люксембург	5%; 15%	Только налог в Люксембурге (0%)	15%	В Люксембурге не облагаются	Под угрозой интересы российских групп с иностранными субхолдингами, которые создавались в этой стране для зарубежных инвестиций
Нидерланды	5%; 15%	Только налог в Нидерландах (0%)	0%	В Нидерландах не облагаются	Негативный эффект для реального международного бизнеса, заходившего в Россию через эту страну. Возможен рост затрат российских заемщиков нидерландских банков связи с ростом ставок налога на проценты.
Гонконг	5 %; 10 %	Проценты – Только в Гонконге; авторские права и лицензии 3%	5 %; 10 %.	Проценты в Гонконге не облагаются; авторские права и лицензии 3%	Не критично, т.к. Гонконг не применялся российскими группами в качестве холдинговой юрисдикции ввиду отсутствия СИДН до 2016г.

²⁷¹ Составлено автором диссертации на основе Соглашений об избежании двойного налогообложения с соответствующими странами

Изменённые с 2021г. условия СИДН с Кипром по выплатам из России²⁷²

Дивиденды	Проценты	Роялти
Ставка 5%, если у компании-получателя одновременно соблюдаются следующие условия: 1.акции компании котируются на зарегистрированной фондовой бирже, т.е. она является публичной компанией; 2.не менее 15% акций компании находятся в свободном обращении; 3.компания владеет не менее 15% капитала дочерней организации, выплачивающей дивиденды или проценты, в течение как минимум 365 дней до даты их выплаты.		Нет изменений - облагаются налогом только в государстве получателя дохода (0%)
Ставка 5% для следующих выплат: -Выплаты страховым организациям -Выплаты пенсионным фондам -Выплаты Правительствам, их структурным подразделениям, Центральным банкам обоих государств	Ставка 5% для следующих выплат: -Выплаты страховым организациям -Выплаты пенсионным фондам -Выплаты Правительствам, их структурным подразделениям, Центральным банкам обоих государств -Выплаты банкам по кредитным договорам -Выплаты по котирующимся на зарегистрированных биржах следующих ценным бумагам: государственные облигации, корпоративные облигации, еврооблигации.	

²⁷² Составлено автором диссертации на основе Распоряжения Правительства Российской Федерации от 02.09.2020 № 2229-р «О подписании Протокола о внесении изменений в Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 5 декабря 1998 г.» <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202009040004> (дата обращения 10.09.2020)