

УДК 347.73

Новейшие изменения в налоговом законодательстве как часть проводимой в Российской Федерации политики деоффшоризации

Тюрин Илья Владимирович

Старший преподаватель,
кафедра административного и финансового права,
Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова,
117997, Российская Федерация, Москва, Стремянный пер., 36;
e-mail: tyurin.iv@rea.ru

Аннотация

Данная статья посвящена описанию и анализу одного из актуальнейших векторов современной российской государственной политики – так называемой деоффшоризации. На данный момент деоффшоризация не имеет точного нормативного определения, нет единой правовой позиции относительно ее природы. Однако проведение государством определенных мероприятий в законотворческой и правоприменительной областях для снижения или исключения массового перемещения капиталов резидентов из национального хозяйственного оборота в иностранные юрисдикции, в том числе имеющие статус оффшоров, не может не заслуживать особого внимания со стороны научного сообщества. Особенно это подчеркивает и то, что российское законодательство, посвященное деоффшоризации, формируется далеко не первый год. Поэтому в статье автор попытался дать свое видение деоффшоризации как правового и политического явления. Помимо этого, в работе изучены отдельные поправки, внесенные в начале 2016 года в налоговое законодательство Российской Федерации в рамках проводимой политики противодействия использованию оффшоров для полного или частичного ухода от налогообложения. Выделены как возможные достоинства, так и потенциальные недостатки указанных поправок, также прослежена их связь с нормативными актами, принятыми в данной области в более ранний период. В заключительной части статьи отдельное место уделено перспективам дальнейшего развития налогового законодательства в названном ключе. Автор не считает оконченным развитие существующей правовой базы, регулирующей процессы, связанные с деоффшоризацией; на его взгляд, определяющее слово в дальнейшем формировании соответствующего законодательства пока остается за правоприменительной практикой в данной сфере.

Для цитирования в научных исследованиях

Тюрин И.В. Новейшие изменения в налоговом законодательстве как часть проводимой в Российской Федерации политики деоффшоризации // Вопросы российского и международного права. 2016. № 7. С. 33-41.

Ключевые слова

Деоффшоризация, налоговое законодательство, поправки в Налоговый кодекс Российской Федерации, репатриация капитала, контролируемые иностранные компании, налогообложение иностранных имущественных активов.

Введение

Национальное противодействие вывозу капиталов в оффшорные юрисдикции, в том числе для налоговых целей, наблюдается на сегодняшний день в большинстве развитых и развивающихся стран мира. Различные государства и объединяющие их международные организации, такие как Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) или Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ), уже многие годы во взаимной координации ищут пути того, как сократить финансовую «подпитку» оффшоров и вернуть из них денежные средства. Российскую Федерацию с недавних пор также можно считать активным участником такого противодействия. Во многом это вызвано тем, что российские бюджеты разного уровня крайне уязвимы из-за недополучения налогов, особенно в период кризисных явлений в экономике. Значительная часть налоговых сумм же, как известно, не доходит до бюджета в связи с вывозом денежных средств, опосредующих объекты налогообложения, в низконалоговые юрисдикции.

Сразу оговоримся, что в нашем исследовании мы затрагиваем исключительно налоговый аспект использования оффшоров. Впрочем, это нисколько не отменяет важности изучения иных экономических аспектов, в том числе негативных эффектов, наличие которых объясняется существованием оффшоров. К примеру, возвращаясь к деятельности названной выше организации ФАТФ, к таким отрицательным эффектам можно отнести поддержку теневой экономики, что уже отмечалось отдельными исследователями [Наумов, Новик, Тимофеева, 2014, 78].

Размер средств, уходящих в оффшоры, уже давно приобрел крайне серьезный масштаб. К примеру, в период с 1970 по 2010 год, по оценке международной исследовательской организации TJN (Tax Justice Network), в оффшоры было выведено порядка 21 трлн долларов США (и это без учета нефинансовых активов: недвижимости, предметов роскоши и др.) [The price..., www]. Более того, государство констатировало, что в 2014 году отток российского капитала (в том числе в оффшорные юрисдикции) побил исторический рекорд, составив 151,5 млрд долларов США, в то время как в 2013 году

эта сумма составляла всего 62,7 млрд долларов США [Макроэкономическая финансовая статистика..., www].

В значительной степени последнее связано с неблагоприятной экономической конъюнктурой, сложившейся в России на тот момент, а не с популярностью использования оффшоров, однако это вовсе не означает, что деньги не попали в итоге в те самые низконалоговые юрисдикции. Подобные внушительные цифры вынуждают представителей отечественной власти искать правовые, политические и организационные пути искоренения обозначенного явления, особенно в условиях угрозы сохранения дефицита федерального бюджета. Найденный в итоге путь получил наименование «деоффшоризации» российской экономики.

Понятие деоффшоризации

В чем же заключается эта «деоффшоризация»? Это политико-правовое явление для России достаточно свежее, не до конца исследованное, поэтому, в отличие от образующего его понятия «оффшор»¹, оно не слишком подробно освещено в литературе.

Для начала можно отметить, что деоффшоризация является процессом, очевидно обратным тому, что можно назвать «оффшоризацией». Последняя уже была отмечена в ряде научных исследований как всемирный феномен, набравший за последние два десятилетия стремительные темпы роста [Брунер, Изутина, 2013, 81; Кутаков, 2008, 4]. Приведя подходы многих исследователей и специалистов к единому знаменателю при анализе деоффшоризации как вида деятельности государства, ее, в первую очередь, можно охарактеризовать как повышение открытости использования оффшорных юрисдикций и установление механизма налогообложения, позволяющего российским бюджетам получать стабильные налоговые доходы независимо от того, в какой стране аккумулируют свои капиталы российские организации или граждане.

Еще одной, но уже далеко идущей задачей деоффшоризации, на наш взгляд, является максимальное снижение привлекательности использования низконалоговых юрисдикций. В то же время вряд ли задачей деоффшоризации является полная ликвидация оффшоров – это уже вопрос, решаемый на международном уровне. В принципе, в отдельных случаях договариваться с низконалоговыми странами получалось², но это бывает возможно далеко не всегда. Общеизвестно, что попытка отдельно взятого государства изменить в своих целях параметры финансовой системы другого государства извне находится вне его национально-правового поля. Тем более, стран, с которыми надо взаимодействовать по указанному вопросу, достаточно много. Приходится мириться с тем, что наша страна, как и многие другие страны, вряд ли одновременно сможет добиться от государств, предоставляющих «офф-

1 Дефиниции данного понятия достаточно распространены в современной российской научной литературе. См., например: [Горелов, Гужова, 2012, 3; Сороковой, 2013, 84].

2 Примером может служить Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998, претерпевшее существенные изменения в октябре 2010 года.

шорные услуги» хранения и использования денежных средств и иных активов, полного запрета такой практики и введения обычных налоговых режимов, не приводящих к налоговой конкуренции между разными юрисдикциями.

Итак, в сугубо практическом ключе российские власти заинтересованы в наибольшем обратном притоке денежных средств из оффшоров в экономику РФ. Поэтому, с одной стороны, на современном этапе деоффшоризация подразумевает законодательное введение для отечественных компаний условий, невыгодных для отправки своих прибылей в оффшоры, а с другой – стимулирует их вливание в российскую экономику с параллельной уплатой налогов в бюджетную систему. Иными словами, используется давно известный, хоть и не имеющий научной дефиниции «метод кнута и пряника».

Таким образом, следует обратить пристальное внимание на те новации, которые вносит законодатель в отечественные нормативные правовые акты, действующие, прежде всего, в налоговой сфере.

Поправки, внесенные в Налоговый кодекс РФ

15 марта 2016 года вступил в силу Федеральный закон № 32-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)». Указанный нормативный акт является в своем роде очередным, уже не первым шагом в русле деоффшоризации, начало которой было положено еще в конце 2014 года, об этом прямо свидетельствует его название. Очевидно, принятие подобного закона объясняется тем, что более ранние акты были недостаточно проработаны и не смогли способствовать достижению целей деоффшоризации в сравнительно короткие сроки.

Однако сами принципиальные идеи, заложенные в этих актах, актуальности не утратили. К таким идеям можно отнести: во-первых, необходимость уведомления налоговых органов об участии и контроле в отношении иностранных компаний (закон не говорит напрямую об оффшорах, но их в первую очередь имеет в виду); во-вторых, обложение российским налогом формируемой за рубежом прибыли иностранной организации, учрежденной российской организацией, даже в тех случаях, когда она в той или иной части не возвращается в РФ организации-учредителю; в-третьих, добровольность раскрытия сведений о своих капиталах и возвращения их на территорию РФ для любой организации, созданной в иностранном государстве российской компанией. Последнее особенно важно, так как органы государственной власти в таком виде придали деоффшоризации в значительной мере диспозитивный, а не только императивный характер. Ведь, в конце концов, можно было ограничиться простым набором обязанностей по репатриации капиталов и жестких (вплоть

до уголовно-правовых) мер ответственности за их несоблюдение, хотя такой подход, скорее всего, привел бы к очередной волне оттока капитала и усложнению схем по использованию оффшоров.

Как известно, благие идеи следует сопровождать удобными и понятными процедурами их претворения в жизнь, с чем предыдущее законодательство явно не справилось. Поэтому основной задачей нового закона стала более точная регламентация процедуры участия потенциальных налогоплательщиков в деоффшоризации. В частности, это проявилось в установлении начала течения срока первого налогового периода для открывшего себя государству как контролирующее иностранную компанию лицо налогоплательщика с момента подачи им добровольного заявления, которым он себя, собственно, и «раскрывает». Проще говоря, налоговой обязанности за время, предшествовавшее первому налоговому периоду, не возникает ни в каком виде.

Далее, процедурная сторона деоффшоризации была дополнена новыми правилами уведомления о доле участия в капитале иностранной контролируемой компании. Теперь закон предполагает, что приобретатель такой доли сообщит о ней в течение 3 месяцев с момента приобретения. При этом не любая доля считается для закона здесь существенной, владельцы менее чем 10% от капитала зарубежной фирмы (так называемые «миноритарные акционеры») под это требование не подпадают. На наш субъективный взгляд, подобный подход создает предпосылки для дробления долей своего владения, что вряд ли позитивно скажется на итогах деоффшоризации.

Достоинством описываемого закона можно признать использование привычных для российских налогоплательщиков ставок, в частности, граждан РФ, уведомляющий налоговые органы о своем участии в капитале иностранной организации, применяет к своим объектам налогообложения стандартную ставку налога на доходы физических лиц – 13%. Достоинство здесь заключается в том, что государство не стало вводить каких-либо повышенных ставок явно карательного свойства и уж тем более создавать новый, полноценный налог на оффшорные операции.

Для справки отметим, что за рубежом существуют и иные подходы к этому вопросу: к примеру, президент Республики Казахстан Н.А. Назарбаев не так давно предлагал не просто ввести самостоятельный национальный налог на оффшорный капитал, а сделать его элементом международного, если не сказать всеобщего, налогообложения. Президентом, что интересно, в данном случае руководили задачи не просто наполнения бюджетных фондов (что в том числе и движет политикой деоффшоризации), а повышения гуманитарного благосостояния всего человечества, так как налог должен был формировать фонд развития человеческого капитала под эгидой ООН, используемый для улучшения качества образования и здравоохранения в беднейших странах мира [Назарбаев предложил..., [www](http://www.kz)].

Наконец, законодатель не преминул установить и новые, более удобные для адаптации сроки введения в действие многих уже имеющихся положений налогового законодательства,

что проявилось в ст. 2 комментируемого нормативного акта. Отныне отдельные положения вступят в силу только с 2017 года, а некоторые и вовсе – с 2018. Последнее, в частности, касается продленного до 1 января 2018 года полного освобождения от налогообложения имущественных активов при ликвидации контролируемых иностранных организаций, где не имеет значения, кому достанутся данные активы как учредителям (пайщикам, акционерам и др.), физическим или юридическим лицам. Нельзя сказать, что это исключительно еще одна приманка для потенциальных налогоплательщиков, тут есть и чисто технический момент: ликвидация иностранной компании может сопровождаться длительными спорами с ее кредиторами, в том числе судебными, поэтому новый закон предоставляет разумный период времени для устранения всех возможных разногласий.

Заключение

Подводя некий итог, можно сказать, что успешность современной российской политики деофшоризации заключается не просто в корректности и точности формулировок обновленного налогового законодательства, а в доступности и привлекательности для налогоплательщиков механизма правового регулирования, который эти формулировки выстраивают.

Непрерывный поток свершившихся за последние два года изменений в отношении нормативных актов, чье действие направлено на возвращение офшорных активов в российскую налоговую юрисдикцию, явно свидетельствует о незаконченном характере деофшоризационных мер, и только события ближайшего времени покажут, насколько владельцы зарубежных активов готовы принять новые «правила игры». В случае их очередной неготовности государство, скорее всего, снова предпримет смягчение мер привлечения капитала, как это было продемонстрировано ранее. Но тогда возникает существенный вопрос: насколько долго отечественное государство будет готово именно гибко поощрять выход из офшоров, а не принуждать к нему все тем же правовым путем, особенно в условиях нестабильной экономической ситуации в Российской Федерации.

Библиография

1. Брунер Р.А., Изутина С.В. Офшорные юрисдикции: особенности, основные мотивы использования и проблемы контроля над ними // Современное право. 2013. № 5. С. 81-84.
2. Горелов В.В., Гужова Е.А. Налогообложение в офшорных зонах // Все о налогах. 2012. № 1. С. 3-6.
3. Кутаков Р.Б. Офшорные территории в мировой и российской практике: дис. ... канд. экон. наук. М., 2008. 111 с.
4. Макроэкономическая финансовая статистика внешнего сектора Центрального банка Российской Федерации. URL: <http://www.cbr.ru/statistics/?Prtid=svs>

5. Назарбаев предложил создать под эгидой ООН фонд развития человеческого капитала. URL: <http://www.newskaz.ru/society/20160526/12022452.html>
6. Наумов Ю.Г., Новик Н.Н., Тимофеева О.Ф. Международное движение капитала: оффшоры и коррупция. М.: Академия управления МВД России, 2014. 158 с.
7. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)»: федер. закон Рос. Федерации от 15.02.2016 № 32-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 29.01.2016: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 10.02.2016 // Российская газета. 2016. 17 февраля.
8. Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал: соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 // Собрание законодательства Российской Федерации. 1999. № 37. Ст. 4447.
9. Сороковой А.В. Проблемы правового регулирования деятельности российских компаний, использующих офшорные зоны // Современное право. 2013. № 4. С. 84-88.
10. The price of offshore revisited: press release – 19th July 2012. URL: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/The_Price_of_Offshore_Revisited_Presser_120722.pdf

The latest changes in tax legislation as part of deoffshorization policy in the Russian Federation

И'ya V. Tyurin

Senior Lecturer,

Department of administrative and financial law,

Plekhanov Russian University of Economics,

117997, 36 Stremyanny ln., Moscow, Russian Federation;

e-mail: tyurin.iv@rea.ru

Abstract

The purpose of the article is to characterize the current state of the Russian Federation public policy in the field of "deoffshorization" from a legal point of view. The introduction identifies risks and challenges, which are carried by a large-scale use of offshore jurisdictions in the today world, especially, when it comes to the field of budgetary public relations. Further, in the main part of the study the author represents an attempt to give a definition of the

term "deoffshorization", it is considered to be a legal and political phenomenon. The article pays special attention to the analysis of the latest amendments, made at the beginning of 2016 to the Tax Code of the Russian Federation. These amendments have already become the next stage in the course of Russian public policy counteracting the use of offshore jurisdictions for the purpose of tax optimization. The study points out some possible advantages and potential disadvantages of abovementioned recent amendments to the tax legislation. The author also notes relations between these amendments and the legal acts adopted in this area over the past two years. The conclusion of the article emphasizes the issue of future development of tax legislation, especially its uncertainty in the field of "deoffshorization".

For citation

Tyurin I.V. (2016) Noveishie izmeneniya v nalogovom zakonodatel'stve kak chast' provodimoi v Rossiiskoi Federatsii politiki deoffshorizatsii [The latest changes in tax legislation as part of deoffshorization policy in the Russian Federation]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 7, pp. 33-41.

Keywords

Deoffshorization, tax legislation, amendments to the Tax Code of the Russian Federation, repatriation of capital, controlled foreign companies, taxation of foreign assets.

References

1. Bruner R.A., Izutina S.V. (2013) Ofshornye yurisdiksi: osobennosti, osnovnye motivy ispol'zovaniya i problemy kontrolya nad nimi [Offshore jurisdictions: features, the main reasons for using and problems of controlling them]. *Sovremennoe pravo* [Modern law], 5, pp. 81-84.
2. Gorelov V.V., Guzhova E.A. (2012) Nalogooblozhenie v ofshornykh zonakh [Taxation in offshore areas]. *Vse o nalogakh* [All about taxes], 1, pp. 3-6.
3. Kutakov R.B. (2008) *Offshornye territorii v mirovoi i rossiiskoi praktike. Dokt. Diss.* [Offshore areas in the world and Russian practice. Doct. Diss.] Moscow.
4. *Makroekonomicheskaya finansovaya statistika vneshnego sektora Tsentral'nogo banka Rossiiskoi Federatsii* [Macroeconomic financial statistics of the external sector of the Central Bank of the Russian Federation]. Available at: <http://www.cbr.ru/statistics/?Prtid=svs> [Accessed 30/06/16].
5. Naumov Yu.G., Novik N.N., Timofeeva O.F. (2014) *Mezhdunarodnoe dvizhenie kapitala: offshory i korruptsiya* [The international movement of capital: offshores and corruption]. Moscow: Academy of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation.
6. *Nazarbaev predlozhit sozdat' pod egidoi OON fond razvitiya chelovecheskogo kapitala* [Nazarbayev proposed to establish the fund of human capital development under the auspices of

- the United Nations]. Available at: <http://www.newskaz.ru/society/20160526/12022452.html> [Accessed 30/06/16].
7. O vnesenii izmenenii v chasti pervuyu i vtoruyu Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii i Federal'nyi zakon "O vnesenii izmenenii v chasti pervuyu i vtoruyu Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii (v chasti nalogooblozheniya pribyli kontroliruemykh inostrannykh kompanii i dokhodov inostrannykh organizatsii)": feder. zakon Ros. Federatsii ot 15.02.2016 № 32-FZ: prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobr. Ros. Federatsii 29.01.2016: odobr. Sovetom Federatsii Feder. Sobr. Ros. Federatsii 10.02.2016 [On amendments to Parts 1 and 2 of the Tax Code of the Russian Federation and the Federal Law "On amendments to Parts 1 and 2 of the Tax Code of the Russian Federation (regarding taxes on profits of controlled foreign companies and income of foreign entities)": Federal Law of the Russian Federation No. 32-FZ of February 15, 2016] (2016). *Rossiiskaya gazeta* [Russian gazette], 17th Feb.
 8. Ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniya v otnoshenii nalogov na dokhody i kapital: soglasenie mezhdru Pravitel'stvom RF i Pravitel'stvom Respubliki Kipr ot 05.12.1998 [On the avoidance of double taxation regarding taxes on income and capital: Agreement between the Russian Federation and the Government of the Republic of Cyprus concluded on December 5, 1998] (1999). *Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii (St. 4447)* [Collected legislation of the Russian Federation (Art. 4447)], 37.
 9. Sorokovoi A.V. (2013) Problemy pravovogo regulirovaniya deyatel'nosti rossiiskikh kompanii, ispol'zuyushchikh ofshornye zony [Problems of legal regulation of the activities of Russian companies using offshore zones]. *Sovremennoe pravo* [Modern law], 4, pp. 84-88.
 10. *The price of offshore revisited: press release – 19th July 2012*. Available at: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/The_Price_of_Offshore_Revisited_Presser_120722.pdf [Accessed 30/06/16].