

УДК 34:336(470)

DOI: 10.17223/22253513/40/8

И.А. Цинделиани, Е.В. Безикова

НАЛОГОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ ДЕОФШОРИЗАЦИИ РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

На основе комплексного анализа правовых предписаний международно-правовых актов и национального налогового законодательства выделены основные тенденции политики деофшоризации российской экономики на современном этапе. В контексте развития лучших национальных и зарубежных практик, а также теоретических воззрений ученых сформулирована и охарактеризована система налогово-правовых инструментов деофшоризации. Рассмотрены проблемы и перспективы реализации каждого инструмента. Выделены недостатки и противоречия нормативных положений в исследуемой сфере.

Ключевые слова: деофшоризация; инструменты деофшоризации; соглашения об избежании двойного налогообложения; автоматический обмен финансовой информацией; налоговая амнистия; специальные административные районы.

Последствия коронавирусной инфекции, а также ряд санкционных действий со стороны стран Запада и США в адрес Российской Федерации повлекли за собой негативные последствия для российской экономики, в частности реального сектора производства: на современном этапе развития наблюдается снижение экономического роста. Как следствие, остро встает вопрос разработки и реализации стратегических инициатив в области национальной политики по обеспечению экономической безопасности¹, который, в частности, реализуется политикой деофшоризации [1. С. 66].

Механизм деофшоризации следует комплексно рассматривать с позиций международного и отечественного законодательного регулирования, поскольку «высокая степень офшоризации российской экономики ведет к существенным экономическим и социальным издержкам, способствует ухудшению международного имиджа страны и отрицательно влияет на ее инвестиционный климат» [2. С. 26]. В документе Министерства финансов РФ «Итоги реализации бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов» отмечается, что за 2018–2020 гг. «созданы зрелые институты макроэкономической политики, по-новому выстроена система межбюджетных отношений, укрепились операционная эффективность исполнения бюджета, заработала собственная инфраструктура финансового рынка». Однако признается, что «скла-

¹ О стратегии экономической безопасности РФ на период до 2030 года : указ Президента РФ от 13.05.2017 № 208 // Собрание законодательства РФ. 2017. № 20. Ст. 2902.

дывающееся развитие российской экономики пока рано называть оптимальным», так как «темпы роста увеличения инвестиционной активности ниже желаемых и сохраняются структурные ограничения для динамичного и сбалансированного развития».

Полагаем целесообразным присоединиться к позиции авторов относительно определения дефиниции «деофшоризация», которая представляет собой комплекс государственных мер в законодательной, правовой (правоприменительной) и информационной сферах для снижения или исключения дальнейшей вовлеченности в национальный хозяйственный оборот резидентов под видом иностранных лиц или с использованием иностранных правовых конструкций, которые преследуют преимущественно незаконные или недобросовестные цели [3. С. 141; 4. С. 86; 5.]. Таким образом, комплекс мероприятий, с одной стороны, направлен на исключение применения резидентами РФ в области предпринимательской деятельности инструментов незаконной налоговой оптимизации, с другой – призван стать фактором развития отечественной экономики, облегчить условия ведения бизнеса и соответствовать экономической стратегии безопасности государства.

Пиком принятия мер по деофшоризации представляются следующие события: финансовый кризис на Кипре (март 2013 г.), прекращение обслуживания офшоров Сбербанком (апрель 2014 г.) и принятие Государственной Думой РФ 18 ноября 2014 г. так называемого «закона о деофшоризации» [6. Р. 322], или «антиофшорного закона» [7. С. 109; 8. С. 152]: ФЗ от 21 ноября 2014 г. № 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)». Процедура деофшоризации зависит и от исполнения принятых ранее нормативных актов, в частности ФЗ от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

К основным целям политики деофшоризации принято относить следующие: прозрачность офшорных предприятий, выявление реальных бенефициаров, а также расширение международного информационно-налогового сотрудничества¹. Достижение эффективности процесса деофшоризации возможно только при выполнении следующих основных задач: определение причин ухода в офшоры, устранение или минимизация этих причин, стимулирование возврата физических и юридических лиц в российскую юрисдикцию [9].

Опыт обобщения лучших зарубежных [10] и национальных практик, теоретических воззрений ученых [11. С. 207; 12. С. 1092] позволяет выделить наиболее действенный, на наш взгляд, комплекс финансово-правовых инструментов реализации механизма деофшоризации российской эконо-

¹ Указ Президента РФ от 07.05.2012 № 596 «О долгосрочной государственной экономической политике» // Собрание законодательства РФ. 2012. № 19. Ст. 2333.

мики на современном этапе. Так, к числу обозначенных инструментов следует отнести: совершенствование налогового законодательства международного и национального уровня, расширение автоматического обмена информацией, использование результатов налоговой амнистии, повышение инвестиционной привлекательности Российской Федерации.

Основным направлением налогового регулирования в рассматриваемой сфере является *модернизация ряда межправительственных соглашений и конвенций внешнеэкономического характера об избежании двойного налогообложения на доходы и капитал (СИДН) и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы*. В марте 2020 г. в своем обращении Федеральному Собранию Владимир Путин предложил предусмотреть ставку налога в 15% для тех, кто выводит свои доходы в виде дивидендов и процентов на зарубежные счета. При этом была оглашена возможность расторжения Россией договоров в одностороннем порядке при условии невнесения изменений со стороны иностранных партнеров. В результате переговоров в 2020 г. были внесены соответствующие поправки в соглашения с Кипром, Люксембургом и Мальтой (ст. 10 и 11 рассматриваемых СИДН), которые вступили в силу в 2021 г. Преференции в размере 5% сохранились только для публичных институтов (политических подразделений Правительства, местных органов власти, пенсионных фондов, страховых учреждений).

Даже после кризиса 2013 г. Кипр является наиболее востребованной у отечественного бизнеса низконалоговой юрисдикцией. Так, согласно подсчетам Министерства финансов РФ, на Кипр в 2018 г. было выведено более 1,4 трлн руб., а в 2019 г. – более 1,9 трлн руб. Примечательно в этом контексте сравнение с Нидерландами: там объем выплат в виде процентов и дивидендов в 2018 г. составил более 412 млрд руб., а в 2019 г. – более 339 млрд руб. [13]. В свою очередь, договоренности между Россией и Нидерландами достигнуто не было, что явилось импульсом к подготовке Минфином для внесения в Государственную Думу федерального закона о денонсации соглашения.

Увеличение налоговой нагрузки для компаний предопределило освоение российским бизнесом других «льготных гаваней». Возросла популярность таких юрисдикций, как Швейцария и Великобритания. Однако очевидно, что работа государства по корректировке СИДН в целях реализации мер, направленных на борьбу с использованием схем налогообложения, с помощью которых большая часть доходов российского происхождения, по сути, выплачивается российским бенефициарам через так называемые «транзитные юрисдикции» [14], будет продолжаться.

К настоящему моменту российским налоговым законодательством урегулированы фундаментальные положения, актуализирующие налоговую деофшоризацию:

– механизм налогообложения контролируемых иностранных компаний (КИК; гл. 3.4 НК РФ). Вместе с тем перечень доходов, признаваемых доходами от источника РФ, нуждается в уточнении [14];

– правила определения налогового резидентства (ст. 246.2 НК РФ). Тем не менее существует объективная потребность в совершенствовании правил определения статуса постоянного представительства иностранных организаций при осуществлении ими деятельности на территории РФ [14];

– концепция «фактического получателя выгоды» (ст.ст. 7, 232, 275 и 312 НК РФ). В развитие названной концепции нам импонирует вывод Л.П. Грундель о необходимости закрепления в Налоговом кодексе РФ понятия «бенефициарный собственник»: это позволит устранить разночтения и коллизии правовых норм, противоречия в позициях компетентных органов (Минфин, ФНС, Счетная палата РФ), минимизировать технические проблемы при применении СИДН, выработать новые подходы в международном планировании, которые будут эффективными как для государства, так и для бизнес-структур [4. С. 188-190].

Новеллы внутреннего налогового законодательства в периметре настоящего исследования представляется возможным сгруппировать следующим образом:

– внесение поправок в положения относительно определения понятий «активная иностранная холдинговая компания» и «активная иностранная субхолдинговая компания» в п. 5 ст. 25.13-1 НК РФ, «доходы в виде дивидендов» в п.1 ст. 309 НК РФ);

– изменения в правилах определения прибыли КИК и упрощение налогового администрирования путем предоставления права выбора физическому лицу уплачивать НДФЛ с фиксированной прибыли КИК в размере 5 млн руб. без декларирования реальных доходов (ст. 25.13-1 НК РФ);

– определение порядка проведения взаимосогласительных процедур (ст. 142.8 НК РФ; Руководство по проведению взаимосогласительной процедуры / Guidance on Mutual Agreement Procedure от 30.01.2019);

– ограничение механизмов уменьшения налогового бремени (simplified limitation of benefits, S-LOB). Так, п. 1.1 ст. 312 НК РФ исключена возможность применения нулевой ставки в рамках «сквозного подхода» фактическим получателем доходов в виде дивидендов¹. Однако такой стимул сохраняется с 1 января 2021 г. по 31 декабря 2023 г. при соблюдении следующих условий, предусмотренных пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ: доля косвенного участия должна составлять более 50%; срок владения насчитывать не менее 365 дней; сумма дивидендов, на которую российская организация – фактический получатель дохода имеет право, представлять собой не менее 50% от общей суммы. В качестве дополнительного аргумента в пользу принятия решения по переводу компаний под российские правила налогообложения можно отметить закрепление в п. 3 ст. 284 НК РФ аналогичного переходного периода (до 2024 года), в пределах которого иностранные компании, добровольно признавшие себя налоговыми резидентами РФ, могут применять ставку 0% в отношении полученных дивидендов.

¹ Т.е. при выплате указанных доходов иностранной организации, когда фактическое право на них имеет российское юридическое лицо.

В настоящее время налоговая система российского государства в условиях развития цифровой экономики осуществляет переход от электронного к «проактивному государству», что выражается в гармонизации налогового администрирования, формировании новой правовой базы и реализации налогового потенциала [15. Р. 9]. Эффективным международным налогово-административным инструментом деофшоризации российской экономики в цифровую эпоху выступает *автоматический обмен финансовой информацией*¹. Данный метод взаимодействия налоговых администраций государств позволяет при минимальных временных, материальных и организационных затратах достичь сокращения теневой экономики путем повышения транспарентности информации о счетах налогоплательщиков.

Возможность осуществления автоматических обменных отношений предусмотрена следующими международно-правовыми актами:

- Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25 января 1988 г., которая вступила в силу для Российской Федерации 1 июля 2015 г.;

- Соглашение компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией от 29 октября 2014 г. / Multilateral Competent Authority Agreement on automatic exchange of financial account information (MCAA CRS) (ФНС России подписала 12 мая 2016 г.);

- Соглашение компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами от 27 января 2016 г. / Multilateral Competent Authority Agreement on the exchange of country-by-country reports (ФНС России подписала 26 января 2017);

- двусторонние международные договоры по вопросам налогообложения, например СИДН;

- двусторонние соглашения об автоматическом обмене финансовой информацией и автоматическом обмене страновыми отчетами².

Важными шагами в реализации принципа взаимной выгоды в налоговых отношениях на партнерской основе являются использование обновленных (современных) телекоммуникационных технологий и электронных услуг, электронный документооборот и идентификация плательщиков электронными подписями, упрощение налоговой отчетности в соответ-

¹ Международный автоматический обмен (ст. 142.1 НК РФ) представляет собой реализуемую в соответствии с положениями международного и национального законодательства процедуру передачи и получения в автоматическом режиме соответственно налоговыми органами РФ и налоговыми структурами иностранных государств информации о налогоплательщике. Обработанные сведения о налогоплательщике (о счетах, клиенте, контролирующем лице компании, сумме поступления и списания) налоговые органы получают также на автоматической основе от финансовых институтов (кредитных организаций, страховых организаций, профессиональных участников рынка ценных бумаг, негосударственных пенсионных фондов, инвестиционных компаний и др.).

² О заключении соглашений об обмене информацией по налоговым делам : постановление Правительства РФ от 14.08.2014 № 805 // Собрание законодательства РФ. 2014. № 34. Ст. 4665.

ствии с принципом удобства и экономии времени на подготовку и проверку налоговых деклараций, автоматизация бухгалтерского учета [16. Р. 446].

Проведенный анализ нормативно-правового массива международного и внутригосударственного уровня¹, правоприменительной практики и эмпирических данных позволяет авторам выделить ключевые тенденции развития института автоматического обмена информацией на современном этапе.

Во-первых, в рамках международного сотрудничества проводятся мероприятия по обновлению СИДН в части обменных отношений на основе положений ст. 26 Модельной конвенции в отношении налогов на доходы и капитал, разработанной Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и Модельной конвенции ООН об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами. Например, в ст. 25 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 24 апреля 2013 г. внесены соответствующие изменения. Обеспечению эффективного международного автоматического обмена финансовой информацией [14] способствует приведение российского законодательства в соответствие с Единым стандартом отчетности ОЭСР (Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters / Common Reporting Standard (CRS)). Обозначенный документ устанавливает содержательные и технические детали и является технической основой обмена финансовой информацией, опирается на решения, которые ранее были разработаны юрисдикциями для целей межправительственного применения закона США «О налогообложении иностранных счетов» от 18 марта 2010 г. (Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)).

Вместе с тем на национальном уровне предусмотрена вероятность заключения международных двусторонних соглашений об обмене страновыми отчетами. Например, в Письме ФНС от 8 мая 2020 г. № ВД-4-17/7597 указано, что в продвинутой стадии находится процедура заключения такого рода договора между ФНС России и Управлением внутренних доходов Гонконга.

Во-вторых, наряду с актуализированием правовых механизмов согласно требованиям современной жизни увеличивается перечень стран и территорий, присоединившихся к MCAA CRS², с которыми Россия осуществляет

¹ См.: О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий) : постановление Правительства РФ от 16.06.2018 № 693 // Собрание законодательства РФ. 2018. № 26. Ст. 3858; О подписании многостороннего соглашения об автоматическом обмене финансовой информацией от 29.10.2014 : распоряжение Правительства РФ от 30.04.2016 г. № 834-р // Собрание законодательства РФ. 2016. № 19. Ст. 2762; О подписании многостороннего Соглашения компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами от 27.01.2016 : Распоряжение Правительства РФ от 07.12.2016 № 2608-р // Собрание законодательства РФ. 2016. № 51. Ст. 7415.

² По состоянию на 29 сентября 2020 г. участниками MCAA CRS являются 109 государств: Signatories of the multilateral competent authority agreement on automatic exchange of financial account information and intended first information exchange date (status as of 29 September 2020).

автоматические обменные отношения при осуществлении валютного контроля. Согласно Приказу ФНС от 3 ноября 2020 г. № ЕД-7-17/788@ с Россией обмениваются информацией 79 стран и 12 территорий. Дополнительно нормативно-правовыми актами Минфина, ФНС и Банка России (Приказ Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108н, Указание Банка России от 7 августа 2003 г. № 1317-У, Приказ ФНС России от 11 октября 2019 г. № ММВ-7-17/511@) созданы «черные списки» государств, предоставляющих льготный налоговый режим и / или не раскрывающих информацию при проведении финансовых операций.

В-третьих, важно отметить тренд на расширение алгоритма действий для финансовых организаций по проведению имплементированной ЕС в 2017 г. из положений Директивы ЕС 2015/849 от 20 мая 2015 г. «О предотвращении использования финансовой системы в целях отмывания денежных средств и финансирования терроризма» процедуры «должной осмотрительности» (*due diligence*)¹. Представители экономической и правовой науки пишут, что финансовые институты, помимо установления бенефициаров клиента, могут выяснять источник происхождения средств держателей счетов [11. С. 207; 17. С. 76]. Заметим, что организации финансового рынка обладают необходимой информацией для идентификации клиентов в силу ФЗ от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

Представляется, что повышение налоговой прозрачности путем активного сотрудничества с иностранными юрисдикциями явилось дополнительным импульсом к ужесточению международных требований к организациям финансового рынка и, соответственно, к ужесточению контроля за соблюдением таких требований и установлению юридической ответственности. Что же касается налогоплательщиков, то для них более актуальным становится исполнение обязанности по уведомлению налогового органа об открытии счета в зарубежном банке: в первую очередь той страны, с которой Россия наладила обмен сведениями.

Заметим, что «увести в тень» фактических бенефициаров становится сложнее еще и в связи с тем, что государства – участники ЕС (в частности, Кипр, Люксембург, Сингапур, Швейцария и др. [18]) вводят открытые реестры бенефициарных собственников.

В-четвертых, в контексте повышения открытости финансовой информации возникает потребность в соблюдении конфиденциальности данных, подпадающих под автоматический обмен. В связи с этим возникает вопрос о действенности принципов обеспечения банковской и налоговой тайны. Действительно ли, как справедливо утверждает Ю.А. Тихомиров, «ослабевают постулаты, ибо действуют другие интересы, побуждения и загадочная мотивация» [19. С. 6]? Стоит указать, что в настоящее время основным

¹ Процедура проверки клиента, включающая определение категории счета, установление резидентства держателя счета и выявление подотчетных лиц.

направлением налоговой политики Российской Федерации в области совершенствования налогового администрирования выступает правовое и техническое обеспечение упрощенного взаимодействия банковских структур и налоговых органов внутри страны по передаче документов и сведений, в том числе составляющих банковскую и налоговую тайну. Обратим внимание на тот факт, что с марта 2021 г. в случае проведения налоговой проверки по запросу инспекторов банк обязан направлять в налоговый орган: копии документов, которые клиент представляет при открытии счета (при этом конкретный перечень не установлен); идентифицированную банком информацию о бенефициарах, выгодоприобретателях и представителях клиента (ст. 86 НК РФ). В дальнейшем обмен такими сведениями возможен с иностранными государствами. При этом презюмируется, что интересы добросовестных налогоплательщиков затрагиваться не будут. Понимая значение и объективную необходимость подобных изменений, считаем важным, чтобы законодатель максимизировал условия недопущения злоупотребления правом путем урегулирования этого правила в СИДН.

В-пятых, отсутствие единого легального подхода к определению правовой природы категорий «криптовалюта» и «токен», а также статуса криптобирж и обменников предопределило вопрос о необходимости введения оптимального консолидированного регулирования контроля и надзора над указанными субъектами со стороны регуляторов финансового рынка и подразделений финансовой разведки. В целях выявления всей палитры присущих рисков по уклонению от отчетности MCAA CRS перспективной, на наш взгляд, является позиция по признанию в качестве отчитывающихся финансовых организаций платформы для обмена виртуальных валют (криптобирж и обменников) [20. С. 69].

Триггером к осуществлению качественного автоматического обмена финансовой информации явилось получение сведений о доходах и активах бенефициаров в ходе проведения второго этапа *налоговой амнистии капиталов*. В общей сложности в России с 2015 г. насчитывается три периода реализации программы амнистии: первая волна проводилась в 2015–2016 гг., вторая – с марта 2018 г. до конца февраля 2019 г., третья – с 1 июня 2019 г. до 2 марта 2020 г. По мнению финансовых ведомств, третий этап благоприятного налогового режима показал себя как наиболее эффективный; однако на фоне доступности информации о количестве поданных деклараций в целом характеризующийся общей информационной закрытостью, поскольку содержательная часть деклараций не была опубликована ФНС.

На всех этапах проведения процедуры списания налоговой задолженности участникам было гарантировано освобождение от уголовной, административной и налоговой ответственности за нарушения, связанные с задекларированными активами. Впрочем, главой комитета развития правовых услуг и экспертизы законопроектов «Деловой России» Е. Авдеевой отмечается «недостаточная эффективность» программы. В частности, специалист обращает внимание на то, «что несмотря на западные санкции в совокупности с представленными государством возможностями, большую роль

сыграли сдерживающие факторы, а именно – привлечение к уголовной ответственности» [21].

Весьма любопытным является прецедентное судебное дело об инциденте со специальной декларацией В. Израйлита. Обозначенное судебное дело вызвало общественный резонанс, поскольку декларация была использована для возбуждения уголовного дела, что, в свою очередь, вступает в противоречие с ФЗ от 8 июня 2015 г. № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ». Так, В. Израйлиту инкриминировали преступления, предусмотренные ч.4 ст.159 УК РФ, ст. 174.1 УК РФ, ст. 193.1 УК РФ. Согласно заключению следствия, правонарушение было совершено бизнесменом в период его деятельности в должности председателя совета директоров ОАО «Компания Усть-Луга» при строительстве нефтебазы на территории порта, находившегося под его руководством. Дело в отношении предпринимателя было возбуждено на основании изъятой ФСБ из центрального аппарата ФНС налоговой декларации, поданной Израйлитом в 2016 г. в соответствии с законом об амнистии капитала. Информация о приобщении к уголовному делу спецдекларации появилась в сентябре 2019 г. Защита бизнесмена долго добивалась запрета на использование в деле сведений из специальной декларации.

Упомянутое дело послужило импульсом для утверждения в 2019 г. Президиумом Верховного Суда РФ разъяснений¹, согласно которым запрещено использовать в качестве основания для возбуждения уголовного дела, производства по делу об административном правонарушении и налоговом правонарушении, а также в качестве доказательств в рамках названных дел декларации, поданные в процессе амнистии капитала. Допускается возможность приобщения к делу в качестве доказательств сведений, содержащихся в такой декларации, по инициативе декларанта. Вместе с тем такие данные признаются налоговой тайной и могут быть истребованы только по запросу самого декларанта.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что представителями публичной власти обеспечивается реализация правовой гарантии предпринимателям, добровольно задекларировавшим свои активы. Справедливым видится утверждение, что завершенная налоговая амнистия технически принесла желаемые результаты государству²: ее существование сделало

¹ Ответ на вопрос о применении в уголовном судопроизводстве отдельных положений статьи 4 Федерального закона от 08.06.2015 г. № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»: (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 30.10.2019) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2020. № 3; Ответ на вопрос о применении отдельных положений статьи 4 Федерального закона «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»: (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 13.11.2019) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2020. № 4.

² По подсчетам Минфина, только за первые 2 этапа было подано 19 тыс. деклараций

возможным получение налоговыми органами необходимой информации о деятельности предприятий; кроме того, она в некоторой степени способствовала большей прозрачности бизнеса.

В 2018 г. произошло два внешних события, имеющих непосредственное влияние на частичный возврат отечественного бизнеса в российскую юрисдикцию: санкции США, приведшие к спешному выводу денежных средств из-за рубежа в российские банки, а также «заморозка капитала» иностранцев, которые не могут дать объяснения происхождению своих активов Правительству Великобритании. В это же время во исполнение Указа Президента РФ от 7 мая 2018 г. № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года» был принят Федеральный закон «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края» от 3 августа 2018 г. № 291-ФЗ (САР), предусматривающий *создание территорий с особым режимом хозяйствования*. Обратим внимание на то, что в 2019 г. в ФЗ от 8 июня 2015 г. № 140-ФЗ были введены условия третьего этапа программы налоговой амнистии: репатриация средств с указанных в специальной декларации счетов в российские банки; редомициляция КИК в САР.

Целями функционирования САР являются: формирование благоприятных финансовых и административных условий для развития бизнеса; привлечение капитала в РФ; деофшоризация экономики РФ; инфраструктурное развитие территории; создание международных фондов [22].

Специфика особого режима ведения предпринимательской деятельности на рассматриваемых территориях проявляется в установлении системы правовых стимулов и преференций:

- налогового характера (например, снижение ставки до 0% по НДС, налогу на прибыль и страховым взносам для международных холдинговых компаний);

- административного характера (в частности, предоставление режима «одного окна» для инвестора, регистрационных и иных сопутствующие услуг, а также возможности строить объекты инфраструктуры);

- валютного значения (переводы без ограничений иностранной и российской валюты с территории на территорию РФ без открытия счетов для валютных нерезидентов).

По состоянию на конец 2020 г. зарегистрированы 37 резидентов на о. Октябрьский¹ и 2 участника на о. Русский². Несмотря на создание в САР экономически привлекательного инвестиционного климата, по мнению специалистов, «усиление санкций и нестабильность институциональной среды будут тормозить появление новых резидентов в российских офшорах».

Итак, проведенное исследование позволяет заключить, что политика деофшоризации, начатая в РФ в 2013 г., в настоящее время приносит ожидаемые результаты. К основными достижениям в рассматриваемом векто-

¹ <https://www.kgd-rdc.ru/media/news/anons/sar37/>

² <https://rossaprimavera.ru/news/3b99fdd1>

ре следует отнести цифровизацию информационных данных о налогоплательщике, а также создание правовой, организационной, технической и методологической платформы осуществления автоматического обмена такими сведениями между органами государственной власти внутри страны и с государствами-оппонентами.

Необходимо, однако, отметить ряд несовершенств, имеющих в процедуре привлечения инвестиций и создании условий благоприятствования, преследующих целью возвращение организаций в российскую юрисдикцию. Имеющиеся изъяны заключаются в отсутствии баланса «частных и публичных интересов». В частности, под эгидой «открытого взаимодействия» бизнеса и государства скрывается разность целей и намерений. В качестве главной задачи налогоплательщика выступают получение и гарантированное пользование механизмами уменьшения налоговой нагрузки, а ключевой задачей государства, в свою очередь, – сохранение и пополнение бюджета за счет увеличения налоговых поступлений и привлечения дополнительных ресурсов.

Литература

1. Небольсинов А.А., Хаметова А.Р. Офшоры – угроза национальной безопасности России // Матрица научного познания. 2017. № 12. С. 66–73.
2. Хейфец Б.А. Деофшоризация российской экономики: возможности и пределы. М. : Ин-т экономики РАН, 2013. 63 с.
3. Филатова И.В. Влияние процесса деофшоризации на экономическую безопасность России // Вестник Академии экономической безопасности МВД России. 2015. № 5. С. 139–142.
4. Грундель Л.П. Комплаенс налоговых инструментов деофшоризации в условиях международной конкуренции. 2-е изд. М. : Дашков и К, 2020. 230 с.
5. Самылина А.Ю., Вылегжанина Е.В. Векторы деофшоризации российского бизнеса и капитала // Экономика и менеджмент инновационных технологий : электрон. науч.-практ. журнал. 2015. № 6, ч. 2 URL: <http://ekonomika.snauka.ru/2015/06/9345> (дата обращения: 18.04.2021).
6. Zhanasov T.B. Deoffshorization in Russia: solutions and prospects // Economics: Yesterday, Today and Tomorrow. 2018. Vol. 8, is. 3A. P. 321–329.
7. Иксанов Р.А., Мурзакова А.С., Чернова Ю.И. Изменения в антиофшорном законодательстве // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2019. № 4-3. С. 108–110.
8. Зыкова О.А. Контролируемая иностранная компания – оффшорная компания: тождественность или автономность? // Актуальные проблемы российского права. 2020. № 15 (10). С. 151–156.
9. Григорьева Е. Процесс деофшоризации в России – законодательные моменты. 2017. URL: <http://www.nalog-nalog.ru>
10. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) // OCED: Organisation for Economic Cooperation and Development. 2013. URL: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (accessed: 15.04.2021).
11. Омшанова Э.А. Налоговые инструменты деофшоризации российской экономики. // Инновации и инвестиции. 2019. № 9. С. 206–210.
12. Абрамян Г.А., Елецкий А.Н. Деофшоризация российской экономики в контексте усиления позиций России в мировой экономике: предпосылки и инструменты реализации // Экономика и предпринимательство. 2017. № 9, ч. 4. С. 1087–1093.

13. Минфин России приступает к денонсации Соглашения об избежании двойного налогообложения с Нидерландами // Минфин России. URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37312-minfin_rossii_pristupaet_k_denonsatsii_soglasheniya_ob_izbezhanii_dvoynogo_nalogooblozheniya_s_niderlandami (дата обращения: 10.03.2021).

14. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов : (утв. Минфином России). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_364178/ (дата обращения: 10.03.2021).

15. Tsindeliiani I., Kot S., Vasilyeva E., Narinyan L. Tax System of the Russian Federation: Current State and Steps towards Financial Sustainability // Sustainability. 2019. 11.6994. P. 1–18. URL: <http://www.mdpi.com/journal/sustainability> (accessed: 10.03.2021).

16. Tsindeliiani I.A., Anisina K.T., Davydova M.A., Kostikova E.G., Migacheva E.V., Proshunin M.M., Lyutova O.I., Pavlova E.V. Transformation of the Legal Mechanism of Taxation Under the Influence of Digitalization: Russian Case Study // INTERTAX. 2021. Vol. 49, is. 5, P. 435–446.

17. Иванова О.А. Автоматический обмен финансовой информацией в России // Пермский юридический альманах. 2019. № 2. С. 70–79.

18. Список стран с открытым реестром бенефициаров в 2020–2021 годах // International Wealth. М., 2020. URL: <https://internationalwealth.info/deofshorization/chto-takoe-reestr-beneficiarov-v-offshorah-i-onshorah-konfidentialnost-v-2021-godu-i-ponjatie/> (дата обращения: 10.03.2021).

19. Тихомиров Ю.А. Право в современном мире: векторы развития // Государство и право. 2017. № 5. С. 5–10.

20. Леващенко А.Д., Коваль А.А. Автоматический обмен налоговой информацией как ключевой элемент развития среды для налогового комплаенса // Экономическое развитие России. Налогообложение. 2020. Т. 27, № 6. С. 63–72.

21. Кривошапко Ю. Отчет окончен: завершается третий этап амнистии капитала // Рос. газ. 2020. Столичный вып. № 43 (8097). URL: <https://rg.profkiosk.ru/798190> (дата обращения: 10.03.2021).

22. Специальный административный район // Корпорация развития Дальнего Востока и Арктики. М., 2021. URL: <https://erdc.ru/about-sar/> (дата обращения: 10.03.2021).

23. Виноградова Т. Льготы на Руси. Минэк повысит привлекательность российских офшоров // Известия. Экономика. М., 2021. URL: <https://iz.ru/962369/ekaterina-vinogradova/lgotno-na-rusi-minek-povysit-privlekatelnost-rossiiskikh-ofshorov> (дата обращения: 10.03.2021).

Tsindeliiani Imeda A., Russian State University of Justice (Moscow, Russian Federation),
Bezikova Ekaterina V., Tomsk State University (Tomsk, Russian Federation)

TAX INSTRUMENTS FOR THE DEOFFSHORISATION OF THE RUSSIAN ECONOMY AT THE PRESENT STAGE

Keywords: de-offshorization, de-offshorization instruments, double tax avoidance agreements, automatic exchange of financial information, tax amnesty, special administrative regions.

DOI: 10.17223/22253513/40/8

The article highlights the main trends in the policy of de-offshorization of the Russian economy at the present stage on the basis of a comprehensive analysis of the legal prescriptions of international legal acts and national tax legislation

The article formulates and describes the system of tax and legal instruments for de-offshorization in the context of the development of the best national and foreign practices, as well as the theoretical views of scientists and is considering the problems and prospects of the implementation of each tool. The shortcomings and contradictions of regulations in the studied area are highlighted.

The goals of state policy in the area of economic security of the Russian Federation include the following: strengthening economic sovereignty, ensuring economic progress and increasing sustainability of the economy to external and internal threats. In the context of the above mentioned goals, the state defines for itself the main tasks, calculated for a long period of time, which are designed to facilitate the process of de-offshorization.

The essence of de-offshorization should be comprehensively considered from the standpoint of international and domestic legislative regulation. The experience of generalizing the best foreign and national practices, theoretical views of scientists allows us to highlight the most effective set of financial and legal instruments for implementing the mechanism of de-offshorization of the Russian economy at the present stage.

It seems possible to group the main trends in tax regulation in this area as follows. First, the modernization of some intergovernmental agreements and conventions of the foreign economic nature on the double tax avoidance on income and capital and on the prevention of tax evasion on income. In the second place, amendments to the domestic tax legislation in terms of determining CFC profits, simplifying tax administration, determining the procedure for conducting mutual agreement procedures, limiting mechanisms for reducing the tax burden (simplified limitation of benefits, S-LOB).

Third, the expansion of the international institution for the international automatic exchange of financial information. This method of interaction between tax administrations of states allows to achieve the goal of reducing the shadow economy by increasing the transparency of information on taxpayers' accounts with minimal time, material and organizational costs.

The de-offshorization policy is currently yielding the expected results. The main achievements in this field include the digitalization of information data about the taxpayer, as well as the creation of a legal, organizational, technical and methodological platform for the automatic exchange of such information between public authorities within the country and with opposing states.

References

1. Nebolsinov, A.A. & Khametova, A.R. (2017) Ofshory – ugroza natsional'noy bezopasnosti Rossii [Offshores – a threat to the national security of Russia]. *Matritsa nauchnogo poznaniya*. 12. pp. 66–73.
2. Kheyfets, B.A. (2013) *Deoffshorizatsiya rossiyskoy ekonomiki: vozmozhnosti i predely* [Deoffshorization of the Russian economy: opportunities and limits]. Moscow: Institute of Economics RAS.
3. Filatova, I.V. (2015) The influence of de-offshorization in Russia's economic security. *Vestnik Akademii ekonomicheskoy bezopasnosti MVD Rossii*. 5. pp. 139–142. (In Russian).
4. Grundel, L.P. (2020) *Komplaens nalogovykh instrumentov deoffshorizatsii v usloviyakh mezhdunarodnoy konkurentsii* [Compliance of tax instruments of deoffshorization in the context of international competition]. 2nd ed. Moscow: Dashkov i K.
5. Samylina, A.Yu. & Vylegzhanina, E.V. (2015) Vectors of deoffshorization of the Russian business and capital. *Ekonomika i menedzhment innovatsionnykh tekhnologiy – Economics and Innovations Management*. 6(2). [Online] Available from: <http://ekonomika.snauka.ru/2015/06/9345> (Accessed: 18th April 2021). (In Russian).
6. Zhanasov, T.B. (2018) Deoffshorization in Russia: solutions and prospects. *Economics: Yesterday, Today and Tomorrow*. 8(3A). pp. 321–329.
7. Iksanov, R.A., Murzakova, A.S. & Chernova, Yu.I. (2019) *Izmeneniya v antiofshornom zakonodatel'stve* [Changes in anti-offshore legislation]. *Mezhdunarodnyy zhurnal gumanitarnykh i estestvennykh nauk*. 4-3. pp. 108–110.
8. Zykova, O.A. (2020) A Controlled Foreign Company — Offshore Company: Identity or Autonomy? *Aktual'nye problemy rossiyskogo prava – The Actual Problems of the Russian Law*. 15(10). pp. 151–156. (In Russian). DOI: 10.17803/1994-1471.2020.119.10.151-156

9. Grigorieva, E. (2017) *Protsess deofshorizatsii v Rossii – zakonodatel'nye moment* [The process of deoffshorization in Russia – legislative aspects]. [Online] Available from: <http://www.nalog-nalog.ru>

10. OCED: Organisation for Economic Cooperation and Development. (2013) *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*. [Online] Available from: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (Accessed: 15th April 2021).

11. Omshanova, E.A. (2019) Nalogovye instrumenty deofshorizatsii rossiyskoy ekonomiki [Tax instruments for deoffshorization of the Russian economy]. *Innovatsii i investitsii – Innovation & Investment*. 9. pp. 206–210.

12. Abramyan, G.A. & Eletskiy, A.N. (2017) Deofshorizatsiya rossiyskoy ekonomiki v kontekste usileniya pozitsiy Rossii v mirovoy ekonomike: predposylki i instrumenty realizatsii [Deoffshorization of the Russian economy in the context of strengthening Russia's position in the world economy: prerequisites and tools for implementation]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo – Journal of Economy and Entrepreneurship*. 9(4). pp. 1087–1093.

13. Ministry of Finance of Russia. (n.d.) *Minfin Rossii pristupaet k denonsatsii Soglasheniya ob izbezhanii dvoynogo nalogooblozheniya s Niderlandami* [The Ministry of Finance of Russia begins to denounce the Agreement on the avoidance of double taxation with the Netherlands]. [Online] Available from: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37312-minfin_rossii_pristupaet_k_denonsatsii_soglasheniya_ob_izbezhanii_dvoynogo_nalogooblozheniya_s_niderlandami (Accessed: 10th March 2021).

14. Ministry of Finance of Russia. (n.d.) *Osnovnye napravleniya byudzhetnoy, nalogovoy i tamozhenno-tarifnoy politiki na 2021 god i na planovyy period 2022 i 2023 godov: (utv. Minfinom Rossii)* [The main directions of budgetary, tax and customs-tariff policy for 2021 and for the planning period of 2022 and 2023: (approved by the Ministry of Finance of Russia)]. [Online] Available from: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_364178/ (Accessed: 10th March 2021).

15. Tsindeliani, I., Kot, S., Vasilyeva, E. & Narinyan, L. (2019) Tax System of the Russian Federation: Current State and Steps towards Financial Sustainability. *Sustainability*. 11.6994. pp. 1–18. [Online] Available from: <http://www.mdpi.com/journal/sustainability> (Accessed: 10th March 2021).

16. Tsindeliani, I.A., Anisina, K.T., Davydova, M.A., Kostikova, E.G., Migacheva, E.V., Proshunin M.M., Lyutova, O.I. & Pavlova, E.V. (2021) Transformation of the Legal Mechanism of Taxation Under the Influence of Digitalization: Russian Case Study. *INTERTAX*. 49(5). pp. 435–446.

17. Ivanova, O.A. (2019) Avtomaticheskii obmen finansovoy informatsiy v Rossii [Transformation of the Legal Mechanism of Taxation Under the Influence of Digitalization: Russian Case Study]. *Permskiy yuridicheskiy al'manakh*. 2. pp. 70–79.

18. International Wealth. (2020) *Spisok stran s otkrytym reestrom benefitsiarov v 2020–2021 godakh* [List of countries with an open register of beneficiaries in 2020–2021]. [Online] Available from: <https://internationalwealth.info/deofshorization/chto-takoe-reestr-benefitsiarov-v-offshorah-i-onshorah-konfidentialnost-v-2021-godu-i-ponjatие/> (Accessed: 10th March 2021).

19. Tikhomirov, Yu.A. (2017) Law in the modern world: directions of modernization. *Gosudarstvo i pravo – State and Law*. 5. pp. 5–10. (In Russian).

20. Levashchenko, A.D. & Koval, A.A. (2020) Avtomaticheskii obmen nalogovoy informatsiy kak klyuchevoy element razvitiya srede dlya nalogovogo komplensa [Automatic exchange of tax information as a key element in the development of an environment for tax compliance]. *Ekonomicheskoe razvitiye Rossii. Nalogooblozhenie*. 27(6). pp. 63–72.

21. Krivoschapko, Yu. (2020) Otchet okonchen: zavershaetsya tretiy etap amnistii kapitala [The report is over: the third stage of the capital amnesty is coming to an end]. *Rossiyskaya gazeta*. 43(8097). [Online] Available from: <https://rg.profkiosk.ru/798190> (Accessed: 10th March 2021).

22. Corporation for the Development of the Far East and the Arctic. (2021) *Spetsial'nyy administrativnyy rayon* [Special administrative region]. [Online] Available from: <https://erdc.ru/about-sar/> (Accessed: 10th March 2021).

23. Vinogradova, T. (2021) L'gotno na Rusi. Minek povysit privlekatel'nost' rossiyskikh offshorov [Preferential in Russia. Minek will increase the attractiveness of Russian offshore companies]. *Izvestiya. Ekonomika*. [Online] Available from: <https://iz.ru/962369/ekaterina-vinogradova/lgotno-na-rusi-minek-povysit-privlekatelnost-rossiiskikh-ofshorov> (Accessed: 10th March 2021).