

DOI: 10.17803/1729-5920.2022.189.8.035-046

А. С. Кондукторов*

Международная налоговая политика: Российская Федерация, Европейский Союз и «двойные стандарты»

Аннотация. В статье анализируются причины отнесения Европейским Союзом Российской Федерации к числу офшорных государств (включения России в очередную редакцию перечня стран и территорий, не осуществляющих сотрудничество в целях налогообложения). Определены цели введения в отечественное налоговое законодательство правовой конструкции международной холдинговой компании и задачи, для решения которых она используется. Доказано, что оценка специальных административных районов на территории острова Октябрьский (Калининградская область) и острова Русский (Приморский край) как низконалоговых юрисдикций, направленных на оказание содействия иностранным организациям в уклонении от уплаты налогов, необоснованна. Исследованы правовые новации, внесенные в Налоговый кодекс РФ в целях исключения России из европейского перечня офшоров. Установлено, что их применение потенциально окажет негативное влияние на объем доходов бюджета, а также приведет к размыванию основ государственной политики по деофшоризации российской экономики. Негативно оценивается поспешность принятия изменений в Налоговом кодексе РФ и их недостаточная проработанность в ходе законотворческого процесса. Произведено сопоставление государств и территорий, относимых к числу офшорных Российской Федерацией и Европейским Союзом. Выявлены низконалоговые юрисдикции, ассоциированные с основными членами ЕС, а также Великобританией и Швейцарией. Подчеркивается транзитный характер экономик ряда участников Европейского Союза (Республика Кипр, Мальта, Великое Герцогство Люксембург, Королевство Нидерландов и др.) при перемещении финансовых активов из высоконалоговых юрисдикций в низконалоговые. Изложенное позволяет прийти к неудовлетворительным выводам о «добросовестности» международной налоговой политики европейских государств. При проведении исследования использованы аналитический и сравнительно-правовой методы.

Ключевые слова: международная налоговая политика; деофшоризация экономики; перечень офшоров; специальные административные районы РФ; редомициляция; международная холдинговая компания; налоговые льготы; соглашения об избежании двойного налогообложения; транзитные юрисдикции.

Для цитирования: Кондукторов А. С. Международная налоговая политика: Российская Федерация, Европейский Союз и «двойные стандарты» // Lex russica. — 2022. — Т. 75. — № 8. — С. 35–46. — DOI: 10.17803/1729-5920.2022.189.8.035-046.

© Кондукторов А. С., 2022

* Кондукторов Антон Сергеевич, кандидат юридических наук, доцент кафедры таможенного, административного и финансового права Саратовского национального исследовательского государственного университета имени Н.Г. Чернышевского
Астраханская ул., д. 83, г. Саратов, Россия, 410012
ack-87@mail.ru

International Tax Policy: the Russian Federation, the European Union and «Double Standards»

Anton S. Konduktorov, Cand. Sci. (Law), Associate Professor, Department of Customs, Administrative and Financial Law, Chernyshevsky Saratov National Research State University
ul. Astrakhanskaya, d. 83, Saratov, Russia, 410012
ack-87@mail.ru

Abstract. The article analyzes the reasons why the European Union classifies the Russian Federation as an offshore state (including Russia in the next edition of the list of non-cooperative tax jurisdictions). The study determines the objectives of introducing the legal design of an international holding company into the domestic tax legislation and the tasks for which it is used. The paper proves that classification of special economic districts «Oktyabrsky Island of the Kaliningrad region» and «Russian Island of the Primorsky Territory» as low-tax jurisdictions aimed at assisting foreign organizations in tax evasion is unfounded. The paper examines legal innovations introduced into the Tax Code of the Russian Federation in order to exclude Russia from the European list of offshores. It is established that their application will potentially have a negative impact on the amount of budget revenues, and will also lead to the erosion of the foundations of state policy on deoffshorization of the Russian economy. The author gives negative assessment of haste adoption of amendments to the Tax Code of the Russian Federation and their insufficient elaboration during the legislative process. The paper compares the states and territories classified as offshore by the Russian Federation and the European Union and describes low-tax jurisdictions associated with the major EU members, as well as the UK and Switzerland. The paper highlights a transit nature of the economies of a number of European Union members (the Republic of Cyprus, Malta, the Grand Duchy of Luxembourg, the Kingdom of the Netherlands, etc.) when moving financial assets from high-tax jurisdictions to low-tax ones. The above allows the author to come to unsatisfactory conclusions concerning «integrity» of the international tax policy of European states. The author used analytical and comparative legal methods to perform the study.

Keywords: international tax policy; economy deoffshorization; list of offshores; special administrative regions of the Russian Federation; redomiciliation; international holding company; tax benefits; agreements on avoidance of double taxation; transit jurisdictions.

Cite as: Konduktorov AS. Mezhdunarodnaya nalogovaya politika: Rossiyskaya Federatsiya, Evropeyskiy Soyuz i «dvoynye standarty» [International Tax Policy: the Russian Federation, the European Union and «Double Standards»]. *Lex russica*. 2022;75(8):35-46. DOI: 10.17803/1729-5920.2022.189.8.035-046. (In Russ., abstract in Eng.).

24 февраля 2022 г. Совет Европейского Союза в очередной раз обновил так называемые «Выводы Совета относительно пересмотренного списка стран и территорий, не сотрудничающих с ЕС для целей налогообложения»¹. Данный документ, по существу, представляет собой официальный перечень юрисдикций, которые указанное интеграционное объединение признает офшорными (поэтому для краткости далее будем именовать его «Перечень офшоров ЕС»). В приложение II к нему впервые включили Россию. Ранее наша страна не просто не фигурировала в подобных документах, а скорее наоборот — считалась общепризнанным

«донором» офшорных территорий, поставляя в низконалоговые юрисдикции сформированный в РФ капитал². Но теперь можно однозначно констатировать: по мнению Европейского Союза, Российская Федерация использует непрозрачные налоговые практики и участвует в недобросовестной налоговой конкуренции, «заманивая» иностранные компании в собственные низконалоговые районы.

Такая оценка налоговой системы РФ для подавляющего большинства россиян выглядит парадоксально и вызывает лишь удивление. Поэтому попытаемся разобраться в сложившейся ситуации, проанализировать причины

¹ Conclusions du Conseil relatives à la liste révisée de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales // URL: <https://www.consilium.europa.eu/media/54471/council-conclusions-24-february-2022.pdf> (дата обращения: 10.05.2022).

² См., например: Боброва А. В., Вопилова С. Н. Роль офшорных зон в национальной экономике России // Управление в современных системах. 2018. № 4. С. 89–97; Булатов А. С., Кузнецов А. В., Платонова И. Н., Квашнин Ю. Д., Перцева С. Ю., Ребрей С. М., Сенюк Н. Ю., Татулов К. Г. Россия в международном движении капитала в 2014–2015 годах // Вестник Российской академии наук. 2016. № 5. С. 426;

изложенных решений и действия, которые к ним привели, сравнить позиции разных государств на международной налогово-правовой арене.

Целью работы выступает исследование международной налоговой политики, реализуемой Российской Федерацией, выявление ее стратегических задач, оценка их справедливости и обоснованности, а также сопоставление с международной налоговой политикой ряда иностранных государств.

Для обеспечения объективности и беспристрастности исследования сразу дистанцируемся от политической составляющей международных отношений: следует специально отметить, что издание Перечня офшоров ЕС не имело текущего политического подтекста — данный документ обновляется регулярно, а включение в него Российской Федерации анонсировалось заблаговременно³. Поэтому, пользуясь терминологией киноиндустрии, «любое совпадение имен, фамилий (и особенно календарных дат) является случайным».

Перечень офшоров был впервые утвержден Советом Европейского Союза в 2017 г. С этого момента его актуальная редакция публикуется с периодичностью один раз в полгода. Данный документ состоит из вводной (декларативной) части и двух приложений. Приложение I, неофициально именуемое черным списком, содержит перечень государств, не сотрудничающих с ЕС по вопросам налогообложения. Приложение II — «серый список» — включает в себя государства, которые хотя и не удовлетворяют налоговым требованиям ЕС, но выразили готовность к сотрудничеству в целях «реализации принципов надлежащего налогового управления». На данный момент Российская Федера-

ция помещена в серый список (приложение II). Это означает, что она должна в установленный срок — до 31 декабря 2022 г. — внести изменения в национальное законодательство, которые позволят «снять озабоченности» государств Европы по поводу офшоризации российской налоговой системы. В противном случае Совет Европейского Союза при утверждении очередной редакции Перечня переместит нашу страну в приложение I, то есть в черный список⁴.

Причиной, по которой Россия была включена в Перечень офшоров ЕС, является конструкция международной холдинговой компании, применяемая отечественным налоговым законодательством к иностранным организациям, осуществившим редомициляцию⁵ в специальные административные районы РФ — на остров Октябрьский Калининградской области или остров Русский Приморского края.

Международная холдинговая компания — это специальный финансово-правовой статус, который предоставляется при соблюдении условий, предусмотренных пунктом 1 ст. 24.2 Налогового кодекса РФ⁶. Статус предусматривает ряд налоговых преференций, в частности:

- 1) обложение полученных дивидендов налогом на прибыль организаций по ставке 0 % (пп. 1.1 п. 3 ст. 284 НК РФ);
- 2) обложение прибыли в виде доходов от реализации акций и долей участия в уставном капитале налогом на прибыль организаций по ставке 0 % (п. 4.1 ст. 284 НК РФ при одновременном соблюдении положений ст. 284.7 НК РФ);
- 3) обложение дивидендов, выплачиваемых международной холдинговой компанией иностранным лицам, по ставке 5 % (пп. 1.2 п. 3 ст. 284 НК РФ — применительно к налогу

Кузнецова Г. В. Участие России в международном движении прямых инвестиций // Международная торговля и торговая политика. 2015. № 4. С. 46–47.

³ См., например: URL: <https://www.kommersant.ru/doc/5215408> (дата обращения: 10.05.2022) ; URL: <https://lenta.ru/news/2022/02/11/nologi/> (дата обращения: 10.05.2022).

⁴ На данный момент приложение I включает в себя следующие государства: Фиджи, Гуам, Американские Виргинские острова, Палау, Панама, Самоа, Американское Самоа, Тринидад и Тобаго, Республика Вануату. Компанию Российской Федерации в приложении II составляют: Ангилья, Багамские острова, Барбадос, Бермудские острова, Ботсвана, Коста-Рика, Содружество Доминики, Гонконг, Острова Теркс и Кайкос, Ямайка, Иордания, Северная Македония, Малайзия, Катар, Сейшелы, Турция, Уругвай, Белиз, Британские Виргинские острова, Израиль, Монтсеррат, Таиланд, Тунис и Вьетнам.

⁵ Редомициляция в РФ является комплексным организационно-правовым процессом, предусматривающим смену национальной правовой принадлежности юридического лица (с иностранной на российскую), сопровождающуюся присвоением правового статуса «международной компании».

⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

на прибыль организаций, абз. 8 п. 3 ст. 224 НК РФ — применительно к налогу на доходы физических лиц).

Получить статус международной холдинговой компании до недавнего времени могла только организация, осуществившая редомициляцию в РФ в соответствии с Федеральным законом от 03.08.2018 № 290-ФЗ «О международных компаниях и международных фондах»⁷. Редомициляция возможна исключительно на территории указанных выше специальных административных районов (правовой статус которых урегулирован Федеральным законом от 03.08.2018 № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края»⁸) и должна сопровождаться: а) осуществлением инвестиционных вложений в предусмотренном размере и б) переводом денежных средств редомицилируемой организации со счетов в иностранных банках на счета в российских банках (в случае одновременного применения «амнистии капиталов» в соответствии с Федеральным законом 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»⁹).

Как следует из факта включения России в Перечень офшоров, практику функционирования международных холдинговых компаний Европейский Союз признал вредоносной и недобросовестной. Однако перед тем, как давать подобные оценки, необходимо ознакомиться с причинами, по которым Российская Федерация

сформировала описанный режим правового регулирования, и целями, которые она при этом преследовала.

Не секрет, что на протяжении последних трех десятков лет использование иностранных низконалоговых юрисдикций стало нормой в деятельности отечественного крупного бизнеса. Перемещение прибыли за пределы РФ в результате исполнения фиктивных сделок, заключаемых между российскими налогоплательщиками и контролируемыми ими иностранными компаниями, не только привело к снижению налоговых доходов бюджета, но и позволило аккумулировать за рубежом огромные активы российского происхождения¹⁰. Их «возвращение на Родину» в последние годы стало одной из главных задач государственной налоговой политики. Однако сделать это непросто, так как указанные активы находятся за пределами доступного Российской Федерации правового регулирования. Поэтому в целях стимулирования их владельцев к возвращению капитала в Россию был создан льготный правовой режим (воплощенный в конструкции международной холдинговой компании, зарегистрированной в специальном административном районе) и урегулирована процедура, позволяющая перейти на его применение (редомициляция). Вместе с этим Россия начала целенаправленно разрушать те правовые механизмы, которые позволяли перемещать прибыль за рубеж без соответствующего налогообложения, в частности пересматривать заключенные с иностранными государствами соглашения об избежании двойного налогообложения¹¹: в последние годы

⁷ СЗ РФ. 2018. № 32 (ч. I). Ст. 5083.

⁸ СЗ РФ. 2018. № 32 (ч. I). Ст. 5084.

⁹ СЗ РФ. 2015. № 24. Ст. 3367.

¹⁰ По имеющимся данным за период 1990–2010 гг. из России в офшоры перемещено около 798 млрд долл. США (см.: Андрианов В. Д., Кривопустова Е. С. Причины, динамика и масштабы оттока капитала из экономики России // Деньги и кредит. 2015. № 2. С. 64), в 2008–2020 гг. — более 800 млрд долл. (см.: Аганбегян А. Г. Как возобновить социально-экономический рост в России? // Научные труды Вольного экономического общества России. 2020. № 2. С. 172). В общемировом же масштабе доля прибыли, перемещенной в низконалоговые юрисдикции, составляет, по разным оценкам, от 40 до 55 % от ее общего объема (см.: Хейфец Б. А. Глобальная деофшоризация 4.0 // Вестник Института экономики Российской академии наук. 2022. № 2. С. 82).

¹¹ Изменения, вносимые по инициативе Российской Федерации в соглашения об избежании двойного налогообложения, сводятся к повышению до 15 % ставки налога на дивиденды и проценты, выплачиваемые резидентами одного договаривающегося государства резидентам другого договаривающегося государства. Хорошо известно, что выплата российскими организациями процентов и дивидендов за рубеж (по договорам, заключенным с контролируемыми иностранными компаниями) — основной способ перемещения прибыли за пределы РФ без соответствующего налогообложения (см.: Крохина Ю. А.

скорректированы налоговые соглашения с Кипром¹², Мальтой¹³, Люксембургом¹⁴, денонсировано налоговое соглашение с Королевством Нидерландов¹⁵. Последовательное усложнение (в идеале — полная неэффективность) использования офшорных схем в совокупности с созданием «льготных» условий деятельности в отечественных специальных административных районах должно по логике привести к постепенному перемещению в Российскую Федерацию ранее выведенных за рубеж активов, а также к отсутствию у налогоплательщиков стимулов к использованию офшорных схем в будущем.

И именно здесь обнаруживается главный парадокс в оценках сложившейся ситуации: описанный правовой механизм, созданный Россией для борьбы с использованием офшоров российскими налогоплательщиками, рассматривается Европейским Союзом как вредоносная налоговая практика и является причиной отнесения нашей страны к числу офшорных государств. Непосредственные опасения ЕС связаны с тем, что статус международной холдинговой компании будет использован иностранными резидентами в целях уклонения от уплаты налогов в государствах своей национальной принадлежности (государствах происхождения принадлежащих им активов). А значит, на один офшор в мире станет больше.

Однако, относя Россию к числу офшоров, Европейский Союз заблуждается в своих оценках.

Внимательный анализ отечественного законодательства доказывает, что выводы Совета ЕС безосновательны:

1. Положения Федерального закона «О международных компаниях и международных фондах» ограничивают «мобильность» резидентов специальных административных районов, что не свойственно для офшорных юрисдикций. Если редомициляция в РФ осуществляется при соблюдении установленных условий, свободно и без ограничений, то обратная редомициляция (из РФ) чрезвычайно административно осложнена. В соответствии со ст. 11 указанного закона, для редомициляции из российских специальных административных районов за рубеж необходимо получить согласие на это (ни много — ни мало!) Правительства РФ. При этом никаких формальных критериев, при соблюдении которых высший исполнительный орган РФ обязан предоставить такое согласие, закон не называет, то есть решение данного вопроса зависит лишь от текущей целесообразности и политического усмотрения. Излишне говорить, что описанная особенность правового статуса международной компании сужает ту свободу перемещения организации и ее капитала¹⁶, которая так ценится «пользователями» офшорных юрисдикций. Иными словами, единожды переместив активы в РФ, есть вероятность в ней же навсегда и остаться, что явно не в интересах иностранных бизнесменов. Данная

Международные соглашения об избежании двойного налогообложения: эффективность правового регулирования // Правовое государство: теория и практика. 2015. № 4. С. 141).

¹² Протокол 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 05.12.1998 (подписан в г. Никосии 8 сентября 2020 г.) // СЗ РФ. 2021. № 11. Ст. 1723.

¹³ Протокол о внесении изменений в Конвенцию между Правительством Российской Федерации и Правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 24.04.2013 (подписан в г. Москве 1 октября 2020 г.) // Бюллетень международных договоров. 2021. № 3.

¹⁴ Протокол о внесении изменений в Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 28.06.1993 (подписан в г. Москве 6 ноября 2020 г.) // СЗ РФ. 2021. № 23. Ст. 3920.

¹⁵ Федеральный закон от 26.05.2021 № 139-ФЗ «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» // СЗ РФ. 2021. № 22. Ст. 3674.

¹⁶ «В случае появления признаков нестабильности, иных рисков офшорные структуры позволяют быстро перевести капитал в более надежный регион и создать для него “убежище”» (Саркисов А. К. Новые международные подходы к оценке преимуществ и недостатков «феномена офшорных зон» в целях обеспечения финансовой безопасности государств // Международное сотрудничество евразийских государств: политика, экономика, право. 2015. № 4. С. 89).

особенность правового регулирования сама по себе однозначно доказывает, что специальные административные районы и конструкция международной холдинговой компании задуманы Российской Федерацией не как международный офшор. Россия не стремится к привлечению в свою юрисдикцию контролируемых иностранными резидентами компаний, преследующих цель уклонения от налогообложения в государствах происхождения своих активов.

2. Этот же тезис доказывает и тот факт, что компетентные органы РФ осуществляют систематический контроль за деятельностью международных компаний. Во-первых, для того, чтобы получить статус холдинговой и соответствующие ему налоговые льготы, международная компания после редомициляции в РФ должна в течение 15 дней сообщить российским налоговым органам не только сведения о своих контролирующих лицах (абз. 4 пп. 2 п. 1 ст. 24.2 НК РФ), но и представить финансовую информацию о текущей деятельности: отчетность за последний завершившийся финансовый год и аудиторское заключение к ней (абз. 2 и 3 пп. 2 п. 1 ст. 24.2 НК РФ). Иными словами, Налоговый кодекс обязывает международную холдинговую компанию раскрыть Федеральной налоговой службе полную информацию о происхождении активов, движении капитала, взаимодействии с контрагентами и пр. Излишне говорить, что офшорные юрисдикции, как правило, не проявляют подобного любопытства к финансовой деятельности своих резидентов, а последние стремятся скрыть указанную информацию (целя офшоры в том числе за отсутствие надлежащего финансового контроля¹⁷).

Во-вторых, статьей 10 Федерального закона «О международных компаниях и международных фондах» предусмотрены еще и систематические ревизии международных компаний со стороны управляющих компаний специальных административных районов¹⁸. По итогам таких

ревизий международная компания может лишиться своего статуса и трансформироваться в «стандартную» российскую организацию, действующую на общих правовых основаниях и не имеющую никаких специальных преимуществ (ч. 11 ст. 10 указанного Федерального закона). Такая возможность, в совокупности с описанными выше трудностями обратной редомициляции за пределы РФ, вряд ли способна сделать отечественные специальные административные районы привлекательным международным офшором.

3. И наконец, ряд положений Налогового кодекса свидетельствует о том, что статус международной холдинговой компании в принципе не ориентирован на использование его иностранцами. В частности, абзац 4 пп. 1.2 п. 3 ст. 284 НК РФ «дискриминирует» иностранные организации: они могут претендовать на льготное (по ставке 5 %) обложение налогом на прибыль выплачиваемых международной холдинговой компанией дивидендов только до 1 января 2029 г. Аналогичное ограничение установлено и для физических лиц: обложение налогом на доходы физических лиц дивидендов, выплачиваемых международными холдинговыми компаниями нерезидентам РФ, также производится по льготной ставке (5 %) только до 1 января 2029 г. (абз. 8 п. 3 ст. 224 НК РФ). Это еще раз доказывает, что международные холдинговые компании и специальные административные районы не ориентированы на использование иностранными резидентами, а созданы исключительно для «возвращения на Родину» организаций отечественного происхождения и их активов.

Таким образом, предположение Совета ЕС о том, что правовая конструкция российской международной холдинговой компании, действующей в специальном административном районе, является вредоносной налоговой практикой, создающей офшорные риски, не под-

¹⁷ Организация экономического сотрудничества и развития, например, в качестве признака офшорной юрисдикции определяет «низкий уровень административных процедур» (см.: *Саргсян Л. М.* Структура международной системы регулирования офшорных зон: современное состояние и перспективы развития // Вестник Московского университета. Серия 25, Международные отношения и мировая политика. 2016. № 2. С. 39). Международный валютный фонд в числе критериев офшорного финансового центра выделяет слабое финансовое регулирование (Там же. С. 37). А в некоторых офшорных юрисдикциях и вовсе не предусматривается представление финансовой отчетности (см.: *Старостина М. И.* Оффшорный бизнес в современном мире // Российский внешнеэкономический вестник. 2014. № 6. С. 71).

¹⁸ Управляющей компанией специального административного района на территории острова Октябрьский является АО «Корпорация развития Калининградской области», а острова Русский — АО «Корпорация развития Дальнего Востока».

тверждается объективным анализом законодательства.

Тем не менее для того, чтобы избежать перемещения из серого в черный список Перечня офшоров ЕС, Российская Федерация уже приняла ряд правовых действий. В частности, Федеральным законом от 25.02.2022 № 18-ФЗ¹⁹ статья 24.2 Налогового кодекса РФ была дополнена пунктами 1.1–1.3, позволяющими получить статус международной холдинговой компании и действовать в специальных административных районах не только иностранным, но и российским организациям. Как следует из заключения комитета Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам от 21.02.2022 № 3.5-03/192²⁰, данные изменения обеспечат соответствие режима специальных административных районов требованиям Европейского Союза, «предъявляемым к добросовестным налоговым практикам. Это позволит избежать отнесения Российской Федерации к “несотрудничающим юрисдикциям”, к которым государства — члены ЕС вправе применять защитные меры административного и правового характера в связи с созданием недобросовестной конкуренции в налоговой сфере».

Таким образом, теперь российская организация при соблюдении ряда условий также может приобрести статус международной холдинговой компании и соответствующие ему налоговые льготы.

Однако следует полагать, что распространение данного правового статуса на российские организации — ошибка. Подобные действия размывают сам смысл редомициляции и не со-

ответствуют ее основной цели (возвращение в нашу страну активов офшорных компаний отечественного происхождения). С одной стороны, наделение российских организаций правом на приобретение статуса международной холдинговой компании, конечно, не ухудшает условий реализации редомициляционной политики РФ, так как для офшорных организаций — главных ее адресатов — от этого ничего не меняется. Но с другой стороны, предоставление необоснованных налоговых льгот российским компаниям снижает потенциал доходов бюджета, их объем может существенно сократиться. А данные льготы действительно необоснованны: государство, разрешая российским организациям «переезжать» в специальные административные районы и пользоваться статусом международной холдинговой компании, не преследует цели экономического стимулирования их деятельности, равно как и любой иной экономически обоснованной цели (за исключением стремления выполнить требования ЕС). На вероятное снижение налоговых доходов бюджета в результате применения изменений, внесенных в ст. 24.2 НК РФ, указывает в своем заключении от 18.02.2022 № 5.1-01/334 и правовое управление аппарата Совета Федерации²¹.

Таким образом, корректировки законодательства, позволяющие российским организациям приобретать статус международной холдинговой компании, необходимо отменить по следующим причинам:

- 1) данные корректировки способны нанести существенный ущерб фискальным интересам российского бюджета²²;

¹⁹ Федеральный закон от 25.02.2022 № 18-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2022. № 9 (ч. I). Ст. 1250.

²⁰ Законопроект № 20492-8 // Система обеспечения законодательной деятельности. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/20492-8> (дата обращения: 11.05.2022).

²¹ Законопроект № 20492-8 // Система обеспечения законодательной деятельности. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/20492-8> (дата обращения: 11.05.2022).

²² С другой стороны, есть некоторые основания полагать, что Россия не собирается массово наделять российские организации статусом международной холдинговой компании, так как Налоговый кодекс предусматривает ряд ограничений административного характера. В частности, для приобретения указанного статуса российской организации необходимо получить согласие высшего исполнительного органа государственной власти субъекта РФ, на территории которого организация располагалась до перемещения в специальный административный район (пп. 3 п. 1.1 и п. 1.2 ст. 24.2 НК РФ). Каким образом будет представляться такое согласие (а главное — будет ли оно представляться вообще), пока неизвестно. То есть в принципе Россия сохраняет для себя возможность «блокирования» процесса приобретения российскими организациями статуса международной холдинговой компании. Но если данное предположение верно, то изменения, внесенные в ст. 24.2 НК РФ, лишь «отвлекающий маневр» для Европейского Союза без намерения применять их в действительности. Однако изложенная гипотеза всё же заставляет в себе

- 2) использовать данные корректировки в качестве доказательства отсутствия намерений по офшоризации экономики бессмысленно — действующее правовое регулирование, как показано выше, содержит достаточное число таких доказательств;
- 3) наконец, политические отношения РФ с Европой и без того находятся в глубоком кризисе, поэтому подозрения в офшоризации экономики сами по себе уже не смогут ухудшить экономические или финансовые условия деятельности отечественного бизнеса.

Следует констатировать, что Российская Федерация пошла на необоснованные уступки Европейскому Союзу и внесла нежелательные поправки в собственное антиофшорное законодательство. При этом описанные изменения, как следует из информации, размещенной в Системе обеспечения законодательной деятельности²³, были приняты достаточно поспешно: первоначально проект указанного выше Федерального закона от 25.02.2022 № 18-ФЗ не имел ничего общего с международными холдинговыми компаниями и был полностью посвящен введению в Налоговый кодекс нового специального налогового режима — автоматизированной упрощенной системы налогообложения. Однако в процессе рассмотрения во втором чтении 14 февраля 2022 г. он был дополнен большой группой поправок о международных холдинговых компаниях (первоначальная таблица поправок от 10.02.2022 о международных холдинговых компаниях не упоминала). При этом ни в одном сопроводительном документе — пояснительной записке, заключении правового управления, решении профильного комитета Государственной Думы — не дается оценок вносимым изменениям и не обосновывается необходимость их принятия (впервые упоминание о международных холдинговых компаниях возникает лишь в заключениях правового управления и профильных комитетов Совета Федерации). Иными словами, через нижнюю палату российского парламента ука-

занные поправки прошли «за компанию» и серьезному законодательному анализу подвергнуты не были.

Однако настолько активное стремление Российской Федерации «смыть офшорное пятно» и сохранить свое «доброе имя» делает небезынтересным вопрос о том, стремятся ли ее зарубежные партнеры к поддержке такой же высокой налоговой репутации?

Как показывает анализ дат принятия соответствующих решений, работа по устранению возникших подозрений в офшоризации экономики была начата Россией еще до официальной публикации Перечня офшоров ЕС, как только соответствующие претензии были получены от компетентных органов Европейского Союза: Перечень офшоров издан 24 февраля 2022 г., Федеральный закон № 18-ФЗ — 25 февраля 2022 г., а содержащиеся в нем поправки, касающиеся статуса международных холдинговых компаний, были приняты Государственной Думой еще 14 февраля 2022 г. То есть Россия постаралась урегулировать возникшее недоразумение максимально быстро. Это, несмотря на изложенную выше критику, позволяет дать высокую оценку подходам Российской Федерации к межгосударственному сотрудничеству в налоговой сфере и охарактеризовать ее международную налоговую политику как стремящуюся к максимальной прозрачности и достижению справедливых целей с учетом интересов всех сторон.

К сожалению, подобного стремления не демонстрируют многие внешне уважаемые европейские государства, к «налоговой добросовестности» которых можно предъявить сразу несколько претензий:

I. Перечень офшоров ЕС — не единственный документ такого рода. Подобные списки публикуются многими государствами и международными организациями. В России, в частности, перечень офшоров утвержден приказом Министерства финансов от 13.11.2007 № 108н²⁴. Поэтому интересно сравнить государства, содержащиеся в российском и европейском «офшорных реестрах».

усомниться, так как Налоговый кодекс РФ — не ящик фокусника с двойным дном, а какие бы то ни было отвлекающие маневры — несерьезный ход для федерального законодателя.

²³ Законопроект № 20492-8 // Система обеспечения законодательной деятельности. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/20492-8> (дата обращения: 11.05.2022).

²⁴ Приказ Министерства финансов РФ от 13.11.2007 № 108н «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)» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. № 50.

Приказ № 108-н (по состоянию на 8 мая 2022 г.) перечисляет 40 государств и территорий, Перечень офшоров ЕС от 24.02.2022 — 34. При этом их состав частично не совпадает. 20 государств из европейского Перечня не упоминаются в приказе № 108-н²⁵. Также 26 государств/территорий, которые Российская Федерация признает офшорными, не являются таковыми по оценкам Европейского Союза²⁶. Внимательнее остановимся на последних. Любопытно, что 10 из них непосредственно связаны (являются составными частями либо ассоциированы²⁷) с государствами — членами ЕС, а также с Великобританией или Швейцарией:

1. Аруба — входит в состав Королевства Нидерландов.
2. Гибралтар — до 2020 г. являлся членом ЕС через членство Великобритании (граждане Гибралтара являются подданными Соединенного Королевства).
3. Гренада — член Британского Содружества, Правительство Гренады назначается британским генерал-губернатором.
4. Княжество Андорра — ассоциировано с Францией и Испанией.
5. Княжество Лихтенштейн — ассоциировано со Швейцарией.
6. Княжество Монако — ассоциировано с Францией.
7. Кюрасао и Сен-Мартен (нидерландская часть) — составная часть Королевства Нидерландов.
8. Острова Кайман — заморская территория Великобритании, британский генерал-губернатор возглавляет правительство.

9. Отдельные административные единицы Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии (Остров Мэн и Нормандские острова — Гернси, Джерси, Сарк, Олдерни) — коронные земли Великобритании.

10. Республика Сан-Марино — не входит в ЕС, но состоит с ним в таможенном союзе, использует евро в качестве национальной валюты.

Таким образом, почти все ведущие европейские государства (за исключением ФРГ) прямо контролируют «избранные» офшорные территории, не признавая, разумеется, за ними соответствующего статуса и не включая их в Перечень офшоров ЕС или иные аналогичные реестры. В этом контексте претензии Европейского Союза к российским специальным административным районам и правовому положению действующих в них компаний выглядят уже не так убедительно.

II. Как известно, Россия не заключает соглашений по вопросам налогообложения с государствами и территориями, признаваемыми ею офшорными и включенными в упоминавшийся выше приказ № 108н. Поэтому прямое перемещение денежных средств без соответствующего налогообложения из РФ в низконалоговую/безналоговую юрисдикцию невозможно. Однако на помощь недобросовестным российским налогоплательщикам приходят так называемые транзитные юрисдикции²⁸ — государства, заключившие соглашения об избежании двойного налогообложения как с высоконалоговыми юрисдикциями (в частности, с РФ), так и с офшорами. Это позволяет первоначаль-

²⁵ К ним относятся следующие государства (либо отдельные их части): Фиджи, Гуам, Американские Виргинские острова, Американское Самоа, Тринидад и Тобаго, Барбадос, Ботсвана, Коста-Рика, Российская Федерация, Гонконг, Ямайка, Иордания, Северная Македония, Катар, Турция, Уругвай, Израиль, Таиланд, Тунис и Вьетнам.

²⁶ К ним относятся: Антигуа и Барбуда, Аруба, Бруней-Даруссалам, Гибралтар, Гренада, Княжество Андорра, Княжество Лихтенштейн, Княжество Монако, Королевство Бахрейн, Кюрасао и Сен-Мартен, Мальдивская Республика, Объединенные Арабские Эмираты, Острова Кайман, Острова Кука, отдельные административные единицы Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии (Остров Мэн и Нормандские острова — Гернси, Джерси, Сарк, Олдерни), Республика Либерия, Республика Маврикий, Республика Маршалловы Острова, Республика Науру, Республика Ниуэ, Республика Сан-Марино, Сент-Винсент и Гренадины, Сент-Китс и Невис, Сент-Люсия, Союз Коморы (остров Анжуан) и Специальный административный район Макао (Аомынь).

²⁷ «Ассоциированное государство представляет собой форму конфедерации неравнозначных государств, объединившихся на двусторонней основе. При таком объединении свободно присоединившееся государство формально сохраняет свой суверенитет и независимость, но доверяет существенную долю своих властных полномочий большему государству — государству-патрону» (Багаева А. В. Ассоциированные отношения государств и новая региональная клиентела // *Обозреватель = Observer*. 2014. № 10. С. 43).

²⁸ Термин «транзитная юрисдикция» официально употребляется в разд. 1.2 Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 го-

но переместить активы на территорию «государства-транзитера» финансовых потоков, а затем — непосредственно в офшор.

Парадоксально, но основными «транзитными» юрисдикциями являются именно члены Европейского Союза — Республика Кипр, Мальта, Великое Герцогство Люксембург, Королевство Нидерландов. Именно на недопущение возможности использовать перечисленные страны в качестве транзитных были направлены упоминавшиеся выше корректировки (в случае с Нидерландами — денонсация) налоговых соглашений, заключенных между Российской Федерацией и данными государствами. Интересно, что для американских транснациональных корпораций одной из основных транзитных юрисдикций является еще один член ЕС — Ирландия, на что неоднократно указывали как исследователи²⁹, так и средства массовой информации³⁰.

К аналогичным выводам приходят и международные неправительственные организации: согласно рейтингу Corporate Tax Haven Index-2021³¹, составленному исследовательской группой Tax Justice Network, в число 20 самых популярных юрисдикций, используемых для уклонения от налогообложения, входят 6 государств Европейского Союза — Нидерланды, Люксембург, Ирландия, Кипр, Бельгия и Франция (а также до недавнего времени состоявшая в их числе Великобритания).

Таким образом, «налоговая добросовестность» отдельных государств ЕС, а значит, и всего Европейского Союза в целом не выдерживает никакой критики. На этом фоне претензии к РФ о мнимой офшоризации российской экономики выглядят грубым гротеском и не вызывают ничего, кроме грустной улыбки. К сожалению, политика «двойных стандартов»

не обходит стороной и межгосударственные налоговые отношения.

Резюмируя вышеизложенное, можно сделать следующие выводы:

1. Международная налоговая политика Российской Федерации направлена:

- а) на противодействие уклонению от уплаты налогов с использованием офшорных юрисдикций;
- б) постепенное перемещение в Россию ранее выведенных за рубеж отечественных активов и ликвидацию стимулов к использованию офшорных схем в будущем.

Иными словами, Россия преследует цель деофшоризации как собственной экономики, так и международных финансовых отношений в целом.

2. Включение Российской Федерации в Перечень офшоров ЕС необоснованно. Россия не стремится к привлечению в свою юрисдикцию контролируемых иностранными резидентами компаний, преследующих цель уклонения от налогообложения в государствах происхождения своих активов. Это доказывают положения действующего законодательства, которые:

- а) ограничивают возможность редомициляции международных холдинговых компаний за пределы РФ;
- б) предусматривают полноценный финансовый контроль за деятельностью международных холдинговых компаний;
- в) частично ограничивают налоговые преимущества для иностранных акционеров международных холдинговых компаний.

3. Действия, предпринятые Российской Федерацией для того, чтобы снять «озабоченности» Европейского Союза и добиться исключения из Перечня офшоров ЕС, ошибочны: предоставление российским организациям

дов (URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/10/main/2_5386556869483433598.pdf (дата обращения: 17.05.2022)). Аналогичным по своему содержанию является термин «спарринг-офшорные юрисдикции» (Хейфец Б. А. Деофшоризация российской экономики: возможности и пределы. М.: Институт экономики РАН, 2013. С. 7). Иногда в том же значении применяется термин «офшоропроводящие страны» (Булатов А. С. Современная российская экономическая модель и ее внешнеэкономические аспекты // Россия и современный мир. 2020. № 2. С. 165).

²⁹ Мотала М. Налоговый суверенитет и защита инвесторов: почему предлагаемый глобальный минимальный налог не положит конец корпоративному налоговому арбитражу // Вестник международных организаций: образование, наука, новая экономика. 2021. № 2. С. 109–110.

³⁰ URL: https://lenta.ru/articles/2021/07/08/digital_tax/ (дата обращения: 21.05.2022) ; URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2016/08/31/655187-soglasheniya-apple-irlandii-0005-nii-nalog> (дата обращения: 21.05.2022) ; URL: <https://lenta.ru/articles/2013/05/23/avoidance/> (дата обращения: 21.05.2022).

³¹ URL: <https://cthi.taxjustice.net/en> (дата обращения: 17.05.2022).

возможности приобретения статуса международной холдинговой компании способно нанести существенный ущерб фискальным интересам РФ и ее субъектов, снизив объем налоговых доходов бюджетов всех уровней.

4. Международная налоговая политика Европейского Союза далека от идеалов справедливости и добросовестности. Ведущие госу-

дарства Европы контролируют собственные офшорные центры, а ряд государств — членов ЕС выполняет роль транзитных юрисдикций, обеспечивающих перемещение активов из высоконалоговых юрисдикций в низконалоговые юрисдикции без соответствующего налогообложения в стране происхождения прибыли.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Аганбегян А. Г. Как возобновить социально-экономический рост в России? // Научные труды Вольного экономического общества России. — 2020. — № 2. — С. 164–182.
2. Андрианов В. Д., Кривоустова Е. С. Причины, динамика и масштабы оттока капитала из экономики России // Деньги и кредит. — 2015. — № 2. — С. 61–65.
3. Багаева А. В. Ассоциированные отношения государств и новая региональная клиентела // Обозреватель = Observer. — 2014. — № 10. — С. 40–47.
4. Боброва А. В., Вопилова С. Н. Роль офшорных зон в национальной экономике России // Управление в современных системах. — 2018. — № 4. — С. 89–97.
5. Булатов А. С. Современная российская экономическая модель и ее внешнеэкономические аспекты // Россия и современный мир. — 2020. — № 2. — С. 158–168.
6. Булатов А. С., Кузнецов А. В., Платонова И. Н., Квашнин Ю. Д., Перцева С. Ю., Ребрей С. М., Сенюк Н. Ю., Татулов К. Г. Россия в международном движении капитала в 2014–2015 годах // Вестник Российской академии наук. — 2016. — № 5. — С. 422–433.
7. Крохина Ю. А. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения: эффективность правового регулирования // Правовое государство: теория и практика. — 2015. — № 4. — С. 140–144.
8. Кузнецова Г. В. Участие России в международном движении прямых инвестиций // Международная торговля и торговая политика. — 2015. — № 4. — С. 39–54.
9. Мотала М. Налоговый суверенитет и защита инвесторов: почему предлагаемый глобальный минимальный налог не положит конец корпоративному налоговому арбитражу // Вестник международных организаций: образование, наука, новая экономика. — 2021. — № 2. — С. 99–131.
10. Саргсян Л. М. Структура международной системы регулирования офшорных зон: современное состояние и перспективы развития // Вестник Московского университета. Серия 25, Международные отношения и мировая политика. — 2016. — № 2. — С. 31–54.
11. Саркисов А. К. Новые международные подходы к оценке преимуществ и недостатков «феномена офшорных зон» в целях обеспечения финансовой безопасности государств // Международное сотрудничество евразийских государств: политика, экономика, право. — 2015. — № 4. — С. 82–91.
12. Старостина М. И. Оффшорный бизнес в современном мире // Российский внешнеэкономический вестник. — 2014. — № 6. — С. 65–80.
13. Хейфец Б. А. Глобальная деофшоризация 4.0 // Вестник Института экономики Российской академии наук. — 2022. — № 2. — С. 76–92.
14. Хейфец Б. А. Деофшоризация российской экономики: возможности и пределы. — М. : Институт экономики РАН, 2013. — 63 с.

Материал поступил в редакцию 19 июня 2022 г.

REFERENCES

1. Aganbegyan AG. Kak vozobnovit sotsialno-ekonomicheskiy rost v Rossii? [How to resume socio-economic growth in Russia?]. *Scientific Works of the Free Economic Society of Russia*. 2020;2:164-182. (In Russ.).
2. Andrianov VD, Krivopustova ES. Prichiny, dinamika i masshtaby ottoka kapitala iz ekonomiki Rossii [The reasons, dynamics and scale of capital outflow from Russian economy]. *Russian Journal of Money and Finance*. 2015;2:61-65. (In Russ.).
3. Bagaeva AV. Assotsiirovannyye otnosheniya gosudarstv i novaya regionalnaya klientela [Associated Relations of the States and New Regional Clientele]. *Observer*. 2014;10:40-47. (In Russ.).
4. Bobrova AV, Vopilova SN. Rol ofshornykh zon v natsionalnoy ekonomike Rossii [The role of offshore zones in the national economy of Russia]. *Management in Modern System*. 2018;4:89-97. (In Russ.).
5. Bulatov AS. Sovremennaya rossiyskaya ekonomicheskaya model i ee vneshneekonomicheskie aspekty [Today's Russian economic system and its external economic aspects]. *Russia and the Contemporary World*. 2020;2:158-168. (In Russ.).
6. Bulatov AS, Kuznetsov AV, Platonova IN, Kvashnin YuD, Pertseva SYu, Rebrey SM, Senyuk NYu, Tatulov KG. Rossiya v mezhdunarodnom dvizhenii kapitala v 2014–2015 godakh [Russia in the international capital movement in 2014–2015]. *Vestnik of the Russian Academy of Sciences*. 2016;5:422-433. (In Russ.).
7. Krokhnina YuA. Mezhdunarodnye soglasheniya ob izbezhanii dvoynogo nalogooblozheniya: effektivnost pravovogo regulirovaniya [International conventions on avoidance of double taxation: effectiveness of legal regulation]. *The Rule of Law State: Theory and Practice*. 2015;4:140-144. (In Russ.).
8. Kuznetsova GV. Uchastie Rossii v mezhdunarodnom dvizhenii pryamykh investitsiy [Russian participation in the foreign direct investments flows]. *International Trade and Trade Policy*. 2015;4:39-54. (In Russ.).
9. Motala M. Nalogovyy suverenitet i zashchita investorov: pochemu predlagaemyy globalnyy minimalnyy nalog ne polozhit konets korporativnomu nalogovomu arbitrazhu [Tax Sovereignty and Investor Protection: Why the Proposed Global Minimum Tax Is not the Final Frontier for Corporate Tax Arbitrage]. *International Organisations Research Journal*. 2021;2:99-131. (In Russ.).
10. Sargsyan LM. Struktura mezhdunarodnoy sistemy regulirovaniya ofshornykh zon: sovremennoe sostoyanie i perspektivy razvitiya [Structure of the international anti-offshore regulation system: current state and prospects]. *Moscow University Bulletin of World Politics*. 2016;2:31-54. (In Russ.).
11. Sarkisov AK. Novye mezhdunarodnye podkhody k otsenke preimushchestv i nedostatkov «fenomena ofshornykh zon» v tselyakh obespecheniya finansovoy bezopasnosti gosudarstv [New aspects of international assessment «of the phenomenon of offshore zones» on investment and tax advantages, and as the threat to the financial security of states]. *International Cooperation of the Eurasian States: Politics, Economics, Law*. 2015;4:82-91. (In Russ.).
12. Starostina MI. Offshorny biznes v sovremennom mire [Offshore business in the modern world]. *Russian Foreign Economic Bulletin*. 2014;6:65-80. (In Russ.).
13. Heifets BA. Globalnaya deofshorizatsiya 4.0 [Global Deoffshorization 4.0]. *The Bulletin of the Institute of Economics of the Russian Academy of Sciences*. 2022;2:76-92. (In Russ.).
14. Heifets BA. Deofshorizatsiya rossiyskoy ekonomiki: vozmozhnosti i predely [Deoffshorization of the Russian economy: opportunities and limits]. Moscow: Institute of Economics of the Russian Academy of Sciences Publ.; 2013. (In Russ.).