

## КОНЦЕПЦИЯ РАЗВИТИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ОБ ОФШОРНЫХ ЗОНАХ

---

---

**К**онкурентоспособность российской экономики должна основываться на финансовой системе, которая базируется не только на фискальных механизмах государства, но и стимулирует привлечение капитала. Все эти возможности предоставляет

особый административно-правовой режим, применяемый на территории офшорных зон. Данный режим, помимо внешнеторговых, регулирует также и финансовые отношения и поэтому относится к особым режимам осуществления внешнеэкономической де-

тельности. Именно офшорные образования играли и играют важную роль не только в мировой, но и в российской финансовой политике. Отдельное законодательное регулирование режима офшорных зон необходимо в связи с решением в ближайшее время ряда накопившихся проблем, связанных с созданием благоприятного инвестиционного климата в стране, с прекращением «утечки капитала» за рубеж, репатриацией незаконно вывезенных ранее финансовых средств в Россию, предоставлением налоговой амнистии на возврат и легализацию ранее вывезенных средств и др. Для этого изначально необходимо рассмотреть понятийный аппарат данного института внешнеэкономической деятельности.

*Офшорная зона* (от англ. *offshore* — вне территории/берега) представляет собой территорию государства или часть территории государства, специализирующуюся на создании специального благоприятного правового режима в отношении иностранных юридических лиц (нерезидентов), заключающегося в предоставлении последним ряда сервисных услуг, в том числе юридических, налогового обслуживания, удобных условий при регистрации офшорных компаний, широкого спектра банковских услуг, включая сохранение конфиденциальности, и т.п.<sup>1</sup>

Популярность использования офшорных зон в мировой практике объясняется тем, что в них апробируются передовые финансовые технологии и модели, создаются оптимальные возможности для осуществления предпринимательской деятельности. Офшорные юрисдикции в современном мире показывают пример динамичного развития при использовании универсального правового регулирования. Необходимо отметить быстрое развитие законодательной базы офшорного бизнеса. Если в 60-70-е гг. XX в. законодательная база многих офшорных центров опиралась всего-навсего на одну из статей английского законодательства, то теперь популярные центры ввели в действие серии специальных законодательных актов по регулированию учреждения, регистрации, работы и ликвидации офшорных компаний в области банковского, страхового, трастового дела и других секторов и аспектов офшорного бизнеса<sup>2</sup>.

Основными целями правового регулирования деятельности в офшорных зонах являются обеспечение интересов государства за счет привлечения иностранных капиталов и предоставление благоприятных

возможностей для ведения предпринимательской деятельности иностранным инвесторам. Способ налоговой оптимизации деятельности компаний, основанный на использовании особого правового режима, предоставляемого на территории офшорных зон, называется *офшорным бизнесом*<sup>3</sup>. К мотивам, побуждающим часть деятельности юридических лиц с частной формой собственности уводить за пределы действия национальных норм права, они относят желание не только обеспечить низкий уровень налогообложения, но и воспользоваться преимуществами гражданского и финансового законодательства ряда государств, в том числе с развитой рыночной экономикой и устоявшимися демократическими традициями. В качестве основных таких преимуществ называются стабильность гражданско-правовых сделок, высокий уровень защиты бизнеса от рейдерства, гарантии соблюдения коммерческой тайны, низкий уровень коррупции правоохранительных и судебных органов, расширенные возможности договорного регулирования взаимоотношений участников акционерных обществ, эффективность процедур исполнительного производства и т.п.

Основным фактором существования офшорных зон выступает экономическая депрессивность отдельных регионов земного шара, которыми могут быть и государства в целом, и их регионы. Страны, исторически объективно обделенные природными и человеческими ресурсами, имея сравнительно малый производственный потенциал, находят дополнительный источник бюджетных средств в регистрации на своей территории иностранных субъектов хозяйствования с освобождением их от обложения налогами или с обложением налогами по ставкам, размеры которых значительно ниже ставок, действующих в государствах с развитой рыночной экономикой, т.е. в установлении особого административно-правового режима осуществления внешнеэкономической деятельности.

В результате появления новых телекоммуникационных технологий произошло резкое увеличение скорости перемещения международных капиталов, усилилась конкуренция между новыми «экономикками с благоприятными налоговыми условиями» и возникла целая сеть офшорных зон, находящаяся в различных часовых поясах. Глобальная сеть офшорных центров распределена по континентам довольно неравномерно: 7 офшорных центров находятся в Северной Америке, 25 — в Южной и Центральной Америке, 28 — в Европе, 19 — в Азии, 7 — в Африке и 14 — в Океании. Сложившаяся дисло-

<sup>1</sup> См.: Шумилов В.М. Международное экономическое право. — Ростов-н/Д: Феникс, 2003. С. 512.

<sup>2</sup> См.: Гончаров А.А. Офшорные правовые модели и их применение. — М., 2009. — С. 24.

<sup>3</sup> См.: Чашин А.Н. Офшорные зоны: правовое регулирование. — М., 2010. — С. 7.

кация офшорных центров демонстрирует их тяготение к трем ведущим финансовым центрам мира — Нью-Йорку, Лондону и Токио и некоторым региональным финансовым центрам<sup>4</sup>. В целом глобальная сеть офшорных центров уже сложилась, хотя в будущем можно ожидать открытия нескольких новых центров, в том числе в Центральной Америке, Океании и в республиках бывшего Советского Союза. По мнению Д. Маршалла, оформившаяся конфигурация офшорных зон свидетельствует о том, что финансовый капитал стал таким же важным элементом мировой экономической системы, как торговый и производительный капитал<sup>5</sup>.

Государство, имеющее на своей территории офшорную зону, строго следит за соблюдением банковской и коммерческой тайны для ее резидентов. В зонах концентрируется банковский, страховой бизнес, через них осуществляются экспортно-импортные операции, операции с недвижимостью, трастовая и консалтинговая деятельность. Зоны привлекают клиентов благоприятным валютно-финансовым режимом, льготным налоговым и внешнеторговым законодательством.

Особенностью законодательства офшорных государств является наличие запрета на ведение хозяйственно-экономической деятельности иностранными офшорными фирмами на территории самой офшорной зоны. Тем самым правительства государств, получающих прибыль от предоставления особого режима на территории офшорных зон, обеспечивают сохранение конкурентоспособности представителей национального бизнеса и поступление в государственный бюджет налоговых платежей от своих резидентов.

Двадцать лет назад проблемы офшорного бизнеса были практически неизвестны России: рыночной экономики не существовало, государство обладало монополией на всю внешнеэкономическую деятельность, о свободной конвертации валют не могло быть и речи. Сегодня практика использования офшорных юрисдикций является повседневным делом для многих российских предприятий и бизнесменов. В настоящее время из 3,2 млн офшорных компаний, зарегистрированных в мире, около 60 тыс. — российские компании. Ежегодно за границей регистрируется от 2 до 3 тыс. российских офшорных компаний, в связи с чем по данному показателю Россия является мировым лидером<sup>6</sup>. Отечествен-

ный капитал активно нелегально переводился за границу через офшорные компании, зарегистрированные и действующие в зарубежных офшорных центрах. Таким образом, происходило недополучение от переведенных в зарубежные офшорные зоны средств отечественных компаний и невозврат экспортной валютной выручки от операций с товарами в офшорных зонах. По информации контролирующих органов чистый отток капитала из Российской Федерации в 2009 г. составил около 130 млрд долл. США. При этом банковский сектор страны в 2009 г. перевел за рубеж 57,5 млрд долл. США<sup>7</sup>. Значительная доля выведенных из России финансовых средств была переведена в офшоры.

Первые попытки распространить полноценное нормативное регулирование на сферу офшоров в России были сделаны Центральным банком РФ. Он впервые дал определение резидентов офшорных зон<sup>8</sup>, установил порядок валютного регулирования в зонах<sup>9</sup>, определил перечень офшорных зон<sup>10</sup>, установил порядок резервирования денежных средств под операции кредитных организаций с резидентами офшорных зон<sup>11</sup>.

Другой перечень офшорных зон был утвержден Приказом Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108н<sup>12</sup>. На сегодняшний день в данный перечень вклю-

<sup>7</sup> См.: Ревенков П.В. Офшорные зоны: законы привлекательности // Международные банковские операции. — 2010. — №1.

<sup>8</sup> Указание ЦБР от 22 июня 2005 г. № 1584-У «О формировании и размере резерва на возможные потери под операции кредитных организаций с резидентами офшорных зон» // Вестник Банка России. — 2005. — 27 июля (№ 38).

<sup>9</sup> Указание Банка России от 12 февраля 1999 г. № 500-У «Об усилении валютного контроля со стороны уполномоченных банков за правомерностью осуществления их клиентами валютных операций и о порядке применения мер воздействия к уполномоченным банкам за нарушения валютного законодательства» // Вестник Банка России. — 1999. — № 13.

<sup>10</sup> Приложение 1 к Указанию Банка России от 7 августа 2003 г. № 1317-У «О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)» // Вестник Банка России. — 2003. — № 51.

<sup>11</sup> Указание Банка России от 7 августа 2003 г. №1318-У «О формировании и размере резерва под операции кредитных организаций с резидентами офшорных зон» // Вестник Банка России. — 2003. — № 51.

<sup>12</sup> Приказ Минфина России от 13.11.2007 №108н «Об утверждении перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или)

<sup>4</sup> См.: Халдин М.А. Россия в офшорном бизнесе. — М., 2005. — С. 39.

<sup>5</sup> См.: Marshall D. Understanding late-twentieth-century capitalism: Reassessing the globalization theme // Government and opposition. L., 1996. Vol. 31. №2.

<sup>6</sup> См.: Яковлев А.А. Критерии отнесения территорий и юрисдикций к офшорам // Ваш налоговый адвокат. — 2008. — № 11.

чены 42 территориальных образования (офшорные зоны). Благодаря «черным спискам» офшорных юрисдикций некоторые российские корпорации оказались «чувствительны» к этому нововведению и стали искать новые пути для работы с офшорами.

Банк России также обозначил офшоры в качестве «территорий, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)»<sup>13</sup>. Эта же конструкция была дословно воспроизведена в целом ряде нормативных актов самых различных уровней, включая законы. Так, аналогичное определение офшорных зон было дано в Налоговом кодексе РФ, где под ними понимаются государства и территории, предоставляющие льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающие раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций.

Помимо участия российских компаний в мировом офшорном бизнесе, в нашей стране также имела практика создания офшорных зон на ее территории, начало которой приходится на середину 1990-х гг. Старейшими из таких зон являются учрежденные в 1994 г. зона экономического благоприятствования (ЗЭБ) «Ингушетия» и зона льготного налогообложения в Республике Калмыкия. Позже возникли внутренние офшоры в Алтайском крае, Республике Бурятия, городах Центральной России — Угличе, Курске, Шаховском районе Московской области, районах Новгородской и Калужской областей и пр. За прошедшие годы все эти центры прошли различный путь развития, некоторые так и не стали полноценно функционирующими, в деятельности других наблюдалось много нарушений федерального законодательства и даже активизация криминальных структур, по причине чего они были ликвидированы. Российская практика создания офшорных зон показала неспособность целевого административно-правового регулирования и индивидуальной настройки финансовой системы на отдельной территории субъекта РФ.

Как показал проведенный правовой анализ, вывод прибыли в зарубежные офшорные компании не является по своему происхождению российской проблемой. Развитые страны Запада прошли аналогичный период развития еще в 1960-е годы, когда высокие на-

логовые ставки стимулировали резидентов западных стран искать возможности законной минимизации налогообложения путем переноса центров прибыли в низконалоговые юрисдикции. Ответом на это было создание антиофшорного законодательства, которое перевело попытки сокрытия прибыли в офшорах из разряда законных в разряд нелегальных методов минимизации налогообложения.

Активное использование схем в налоговом планировании российских корпораций в конечном итоге привело к тому, что в конце 1990-х государство приняло определенные шаги, которые могут быть истолкованы как направленные на ограничение офшорной практики в России. Россия, вступив в Международную организацию по борьбе с отмыванием денег (FATF), активно исполняет рекомендации этой организации: прежде всего, ужесточает банковское законодательство и контроль за повышением прозрачности корпоративных структур, а также участвует в международном обмене налоговой информацией. В Российской Федерации государственным органом, осуществляющим функции по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, является Федеральная служба по финансовому мониторингу, которая осуществляет свою деятельность в соответствии с Федеральным законом от 7 августа 2001 г. №115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»<sup>14</sup>.

Существенным прогрессом в борьбе против отмывания незаконных доходов стали подписание 7 мая 1999 г. и ратификация Россией Страсбургской конвенции Совета Европы от 8 ноября 1990 г. «Об отмывании, выявлении, изъятии и конфискации доходов от преступной деятельности»<sup>15</sup>. Членство России в этой конвенции открывает широкие возможности для международного сотрудничества с европейскими странами в совместной борьбе против отмывания доходов, полученных преступным путем.

Офшорные зоны являются важным инструментом налогового планирования и оптимизации налоговых платежей в международном бизнесе. Наиболее развитые отечественные компании, занимающиеся внешнеэкономической деятельностью, будут продолжать использовать международное налоговое планирование посредством офшорных зон до тех пор, пока налоговые системы различных стран отличаются друг от друга. Поэтому не перестают оставаться актуаль-

не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. — 2007. — № 50.

<sup>13</sup> Указание ЦБ РФ от 23 августа 1999 г. №629-У // Вестник Банка России. — 1999. — № 54.

<sup>14</sup> СЗ РФ. — 2001. — № 33 (ч. I). — Ст. 3418.

<sup>15</sup> Ратифицирована 28 мая 2001 г. ФЗ РФ от 28 мая 2001. — № 62-ФЗ.

ными аспекты совершенствования административно-правового регулирования деятельности офшорных компаний и формирования современного российского офшорного законодательства, соответствующего сложившейся мировой практике. Работа по приведению российской законодательной системы в соответствие как с мировой практикой в целом, так и с налоговыми системами стран — основных экономических партнеров России, затрагивает большое число направлений реформирования и рассчитана скорее на долгосрочную, чем на среднесрочную перспективу.

Многие нормативные акты в России базируются на принципах экономической свободы и конкуренции, признанных международным сообществом, а также на конституционном принципе, гарантирующем обеспечение государством единого экономического пространства, свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств (ст. 8 Конституции РФ)<sup>16</sup>. Для реализации этих принципов в развитии ВЭД посредством использования офшорных зон необходимо разработать Концепцию развития российского законодательства об офшорных зонах. Структура данной Концепции представлена на рис. 1.

Среди комплекса вопросов по тем направлениям, которые должны быть урегулированы в области функционирования офшорных зон, следует отметить, в частности, следующие моменты.

1. *Единая правовая база об офшорных зонах.* За период налоговых реформ и преобразований ни в конце XX, ни в начале XXI в. в России так и не было разработано и принято комплексное офшорное законодательство, которое уже несколько десятилетий существует на Западе и детально регулирует налогообложение прибыли офшорных компаний, принадлежащих резидентам. В настоящий момент Россия, следуя мировым тенденциям, усиливает борьбу с внутренними офшорами и фирмами-однодневками, которые являются инструментами для вывоза капитала в зарубежные офшоры и уклонения от уплаты налогов. На 1 сентября 2011 г. Россия имела соглашения с 50 странами в области противодействия легализации доходов, полученных преступным путем<sup>17</sup>. С 1 января 2007 г. вступили в силу поправки в НК РФ, которые существенно расширили полномочия налоговых органов по сбору информации. В настоящее время они

вправе запрашивать сведения о сделках проверяемого налогоплательщика практически у любых лиц (ст. 93.1 НК РФ). На сайтах ФНС России стали публиковаться «черные списки» фирм-однодневок, не сдающих отчетность или сдающих нулевые балансы, список недобросовестных организаций, списки подозрительных зарубежных офшорных компаний и т.д.

Отсутствие законодательства, имеющего единую силу для всех участников хозяйственного процесса, теоретически создает предпосылки для злоупотреблений, когда отдельные предприятия могут особенно пристрастно проверяться на предмет использования запрещенных схем, в то время как другие компании будут продолжать применять сомнительную налоговую практику. Единый нормативно-правовой акт в виде Федерального закона «Об офшорных зонах» должен иметь специальный категорийный и понятийный аппарат, определять место закона среди действующих законодательных актов, содержать определение правового статуса офшорных зон, основные правила ведения деятельности через офшорные компании, порядок и состав специализированной финансовой отчетности российскими предприятиями-резидентами офшорных зон, полномочия органов государственного регулирования и контроля в сфере борьбы с трансфертным ценообразованием и другими способами уклонения от налогов, меры ответственности за нарушение офшорного законодательства, перечень нормативно-правовых актов, подлежащих изменению или отмене в связи с вступлением такого закона в силу.

Кроме того, для достижения единого понимания сущности офшорных зон различными субъектами, связанными с процессом офшорной деятельности, необходимо утвердить на уровне постановления Правительства РФ единый перечень офшорных зон, признаваемых таковыми Российской Федерацией, предварительно согласовав его в Министерстве финансов России, Банке России, Министерстве экономического развития России, Министерстве промышленного развития и торговли России.

2. *Контроль за трансфертным ценообразованием в сделках через офшорные зоны.* Трансфертное ценообразование — процесс установления внутренней цены в рамках группы связанных между собой (взаимозависимых) лиц, отличной от рыночной, которая всегда привязана к конкретному продукту и субъекту, продающему или покупающему этот продукт. В условиях глобализации экономики, концентрации капитала и появления крупных транснациональных корпораций трансфертное ценообразование представляет собой явление, существование которого объективно вызвано такими процессами. В основе трансфертного це-

<sup>16</sup> См.: Ревина С.Н. Совершенствование правового регулирования экономических отношений // Журнал российского права. — 2007. — №6.

<sup>17</sup> Информационный портал Федеральной службы по финансовому мониторингу — [www.fedsfm.ru/activity/international\\_cooperation/bilateral/interagency\\_agreements/01.09.2011](http://www.fedsfm.ru/activity/international_cooperation/bilateral/interagency_agreements/01.09.2011).

Структура Концепции развития российского законодательства об офшорных зонах



нообразования лежит использование в сделке цены, отклоняющейся от той цены, которая была бы применена двумя независимыми лицами, не связанными отношениями участия в капитале, общего контроля или сговора.

Действующая конструкция ст. 20 и 40 НК РФ<sup>18</sup> практически не позволяет эффективно противодействовать уклонению от налогообложения с использованием трансфертного ценообразования. Изменение налогового законодательства в области противодействия трансфертному ценообразованию предполагает производить по следующим направлениям:

*А. Определение взаимозависимости лиц.* Наличие взаимной зависимости между сторонами сделок, подлежащих контролю с позиций трансфертного ценообразования, должно являться основной причиной для проведения такого контроля. При этом необходимо отметить, что, как правило, крупные холдинги, включающие большое количество компаний, построены с использованием достаточно сложных схем и отношений собственности. Поэтому помимо закрытого перечня случаев взаимной зависимости предлагается ввести в законодательство порядок определения долей прямого и косвенного участия одной организации в этих целях, а также предусмотреть возможность признания лиц взаимозависимыми на основании судебных решений с учетом определения взаимной зависимости, данного в Налоговом кодексе РФ (ст. 20).

*Б. Установление закрытого перечня контролируемых сделок.* Налоговыми органами может проводиться контроль соответствия цены сделки рыночным (регулируемым) ценам в целях доначисления налогов (контролируемые сделки). Если в случае доначисления налогов на основании нарушения положений части второй Налогового кодекса РФ решения о доначислении принимаются на основании суждений налоговых органов о соответствии действий налогоплательщика положениям налогового законодательства (в частности, определяющих налоговые ставки, базы, прочие элементы налогообложения), то при контроле за трансфертным ценообразованием налоговые органы вынуждены принимать решения на основании суждений о соответствии действий налогоплательщика таким плохо конкретизируемым категориям, как сопоставимые условия, идентичные или однородные товары, обычные затраты и прибыль и т.д. Поэтому предлагается помимо прочих положений налогового законодательства предусмотреть наличие закрытого перечня сделок, цена которых в целях налогообложения может быть скорректирована налоговыми органами. Речь

идет, в первую очередь, о сделках между взаимозависимыми лицами, а также о сделках между лицами, взаимная зависимость которых может презюмироваться в силу особых условий заключения таких сделок (внешнеторговые сделки с компаниями, являющимися налогоплательщиками в низконалоговых юрисдикциях, а также товарообменные (бартерные) сделки).

*В. Введение института предварительных соглашений о ценообразовании.* Инструмент предварительных соглашений о ценообразовании между налогоплательщиками, заключающими контролируемые сделки, и налоговыми органами широко используется в мировой практике и позволяет взаимосвязанным лицам до совершения контролируемых сделок заключить соглашение с налоговыми органами, в рамках которого фиксируются методы определения цены сделки, которые не ведут к занижению сумм начисляемого налога. В случае полного выполнения условий таких соглашений цена сделки в целях налогообложения признается рыночной без дополнительных оценок.

*Г. Установление системы особого налогового контроля за операциями крупных налогоплательщиков.* Для этого необходимо предусмотреть ужесточение правил о наличии обязательной документации, подтверждающей факт уплаты денежных средств контрагентам в случае сделок с компаниями, находящимися в юрисдикции налоговых гаваней.

Основной задачей контролирующих (налоговых и таможенных) органов является не предотвращение использования трансфертных цен, а недопущение бюджетных потерь своего государства от их использования. При распределении налогового результата между сторонами сделки в соответствии с ценами, которые были бы применены в случае несвязанного характера сторон сделки, должны применяться санкции административного или уголовного характера.

*3. Регулирование особенностей налогообложения иностранных офшорных компаний.* В практике налогообложения некоторых стран применяется правило, при котором не распределяемый между учредителями (собственниками) доход иностранной дочерней компании или его часть может рассматриваться в целях налогообложения налогом на прибыль как доход ее владельца (т.е. материнской компании). Таким образом, предотвращается вывод дохода материнской компании под действие низконалоговых юрисдикций в результате последовательности сделок.

Разработка законодательства, регулирующего налогообложение контролируемых иностранных компаний, является важным средством борьбы с укрывательством доходов российскими компаниями с помощью офшорных компаний и стран, имеющих низкий уро-

<sup>18</sup> СЗ РФ. – 1998. – №31. – Ст. 3824.

вень налогообложения. Установление ставок налогов, удерживаемых у источника выплаты, позволит ограничить возможности для манипуляций с использованием договоров об избежании двойного налогообложения путем распространения действия льгот, предусмотренных такими договорами, исключительно на реальных резидентов стран — сторон соглашения.

Для введения в законодательство принципа налогообложения нераспределенной прибыли иностранных контролируемых компаний предполагается, в первую очередь, законодательно определить понятие такой компании, основываясь на определении взаимозависимых лиц, а также стратегического участия в организации.

Необходимо введение более строгих требований к отчетности о международных сделках и участии российской компании в иностранных дочерних компаниях. Обязательным также должно являться предоставление налогоплательщиком сведений о его доле в контролируемой иностранной компании и уплате налога с соответствующей доли нераспределенного дохода этой компании. При введении в законодательство норм о контролируемых иностранных компаниях необходимо обеспечить возможности эффективно налогового администрирования в части получения налоговыми органами необходимой информации, а именно: данные, идентифицирующие национальных акционеров, подпадающих под режим контролируемых иностранных компаний, и финансовая информация, необходимая для расчета полученного дохода. Уклонение от этого обязательства должно приравниваться к налоговому правонарушению и наказываться взиманием штрафов.

*4. Введение понятия и критериев налогового резидентства юридических лиц.* Действующее налоговое законодательство РФ не использует термин «юридическое лицо — налоговый резидент Российской Федерации», употребляя вместо него термин «российская организация»<sup>19</sup>. Данное определение является очень узким, и главный его недостаток состоит в том, что оно не учитывает ни экономическую связь между организацией и ее учредителями, ни связь между организацией и ее дочерними компаниями.

Понятие резидентства юридических лиц может основываться на двух критериях: критерий «места управления» и критерий резидентства участников юридического лица, владеющих в нем контрольным пакетом. Одним из обоснований построения «спра-

ведливого» международного налогообложения можно рассматривать идею (теорию) экономической связи субъекта (налогообязанного лица) с фискальной территорией определенного государства. Появление данной идеи выступает как обоснование отказа от концепции тотального привлечения государством всех находящихся на его фискальной территории лиц к исполнению налоговой обязанности в отношении полученных такими лицами доходов, имеющегося у них имущества и т.д.

Согласно названной теории, экономическая связь лица и государства признается существующей, если данному лицу предоставляются некие блага (товары, услуги, доходы) от этого государства (публичного сектора экономики), оно получает определенную выгоду на его территории, реализуя, потребляя полученные блага, право на них и т.д. Вследствие наличия такой связи это государство правомерно может претендовать на получение с указанного лица определенных сумм в качестве налогов, а у данного лица возникает соответствующая обязанность по их уплате<sup>20</sup>.

В соответствии с критерием территориальности (налогообложения у источника дохода), напротив, устанавливается, что налогообложению в данной стране подлежат только доходы, извлекаемые на ее территории; соответственно, любые доходы, получаемые или извлекаемые за рубежом, освобождаются от налогов в этой стране. В основе этого критерия лежит «национальная принадлежность» источника облагаемого налогом дохода.

Совокупность предлагаемых двух критериев необходима для того, чтобы предотвратить ситуацию, при которой физические лица — налоговые резиденты учреждают юридическое лицо в другом государстве, в котором приняты более низкие ставки налогообложения прибыли, без намерения фактически осуществлять хозяйственную деятельность в этом государстве, а исключительно в целях минимизации своих российских налоговых обязательств.

Если зарегистрированная в офшорной зоне организация будет признана налоговым резидентом РФ на том основании, что она контролируется налоговыми резидентами РФ, то указанная организация в отношении полученных доходов должна будет доплатить в российский бюджет налог на прибыль по ставке, составляющей разницу между ставкой налога на прибыль в государстве, где она зарегистрирована, и существующей российской ставкой налога на прибыль.

<sup>19</sup> Согласно Налоговому кодексу РФ к российским организациям относятся юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ.

<sup>20</sup> См.: Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. — СПб., 2005. — С. 37.



Уточнение положений российского налогового законодательства в области определения налогового резидентства потребует внесения изменений в гл. 25 Налогового кодекса РФ.

5. *Международное сотрудничество, интеграция в международные организации и соглашения, информационный обмен в сфере офшорной деятельности.* Большинство стран — основных экономических партнеров РФ связаны между собой множественными международными соглашениями, в том числе направленными на преодоление эффекта недобросовестной налоговой конкуренции от любых стран, на гармонизацию национальных налоговых систем, а также на взаимный информационный обмен между соответствующими налоговыми органами. Представляется необходимым оперативное включение России, в первую очередь, в процессы международного обмена информацией по налоговым вопросам. Это позволит осуществлять проведение совместных налоговых проверок и прочих скоординированных с другими странами мероприятий для обеспечения соблюдения закона (одновременно проводимые расследования, международная взаимопомощь в вопросах собираемости налогов и т.п.). Во-вторых, необходимо обеспечить соответствующее место и право голоса при выработке и принятии решений в универсальных международных организациях в отношении, в том числе, налоговой политики.

Поскольку вступление в те или иные организации осложнено долгими процедурами, было бы целесообразно на первом этапе заключить межгосударственные двусторонние соглашения об информационном обмене по вопросам налогов.

Важнейшей предпосылкой для развития офшорного бизнеса стало укрепление нормативной базы для легального использования офшорных компаний в рамках договоров (соглашений) об избежании двойного налогообложения, которые позволяют, не нарушая закона, добиться большой экономии средств по уплате налогов. Если к 1990 г., по оценкам экспертов ЮНКТАД, имелось около 1300 таких соглашений, то к началу 2007 г. их число практически удвоилось и превысило 2600<sup>21</sup>. Россия стала преемницей СССР по соглашениям (договорам) об избежании двойного налогообложения только с тремя странами-офшорами: Кипром, Люксембургом и Малайзией. На 1 августа 2012 г. РФ имела 77 таких действующих соглашений<sup>22</sup>.

Желательно дополнить некоторые соглашения об избежании двойного налогообложения нормами национального законодательства. Так, например, соглашения должны предусматривать адекватные меры для ограничения доступа к предоставляемым ими льготам для лиц, не являющихся реальными налоговыми резидентами стран — сторон соглашений, а также для обеспечения информационного обмена в связи с исполнением национального налогового законодательства. В особенности это касается законов, предназначенных для борьбы с уклонением от налогообложения, в отношении всех налогов. Большинство соглашений, заключенных РФ, включая соглашения, заключенные СССР и остающиеся в силе до настоящего времени, не содержат таких положений и потому не столь эффективны, как могли бы быть. Такие изменения основаны на соответствующей статье Модели конвенции об избежании двойного налогообложения, рекомендуемой Организацией экономического сотрудничества и развития.

6. *Контроль за притоком средств от иностранных инвестиций через офшорные компании.* Определенную роль в ограничении использования офшорных схем могло бы сыграть законодательство, регулирующее приток в Россию иностранных инвестиций, прежде всего в топливно-сырьевые отрасли, где доля компаний, которые через сложные цепочки промежуточных фирм контролируются офшорными структурами, весьма существенна. По аналогии с ОЭЗ необходимо определить список отраслей, классифицированных в отношении допуска иностранных офшорных инвесторов, следующим образом:

- отрасли, в которых инвестиции разрешены;
- отрасли, в которых инвестиции поощряются;
- отрасли, в которых инвестиции ограничены;
- отрасли, в которых инвестиции запрещены.

Все подобные изменения в государственной политике и законодательстве, несомненно, будут способствовать борьбе с незаконным вывозом капитала из России, а также с легальным уходом от налогов через офшоры. Именно от эффективности государственной политики в решающей степени будет зависеть, превратятся ли офшоры в дополняющие элементы российского экономического пространства, способствующие повышению международной конкурентоспособности российских компаний, или останутся преимущественно черными дырами для вывоза капиталов и отмывания преступных доходов.

<sup>21</sup> См.: Хейфец Б.А. Офшорные юрисдикции в глобальной и национальной экономике. – М., 2008. – С. 116

<sup>22</sup> Информационный портал Федеральной налоговой службы России – [www.nalog.ru/mnstrus/msmno/mezd\\_prav/01.08.2012](http://www.nalog.ru/mnstrus/msmno/mezd_prav/01.08.2012).

### Библиографический список:

1. Гончаров А.А. Офшорные правовые модели и их применение. — М.: Дата сквер, 2009.
2. Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. — СПб., 2005.
3. Ревенков П.В. Офшорные зоны: законы привлекательности // Международные банковские операции. — 2010. — №1.
4. Ревина С.Н. Совершенствование правового регулирования экономических отношений // Журнал российского права. — 2007. — №6.
5. Халдин М.А. Россия в офшорном бизнесе. — М.: Международные отношения, 2005.
6. Хейфец Б.А. Офшорные юрисдикции в глобальной и национальной экономике: Монография. — М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2008.
7. Чашин А.Н. Офшорные зоны: правовое регулирование. — М.: Дело и Сервис, 2010.
8. Шумилов В.М. Международное экономическое право. — 3-е изд., перераб. и доп. — Ростов-н/Д: Феникс, 2003.
9. Яковлев А.А. Критерии отнесения территорий и юрисдикций к офшорам // Ваш налоговый адвокат. — 2008. — №11.

### References (transliteration):

1. Goncharov A.A. Ofshornye pravovye modeli i ikh primeneniye. — M.: Data skver, 2009.
2. Pogorletskiy A.I. Printsipy mezhdunarodnogo nalogooblozheniya i mezhdunarodnogo nalogovogo planirovaniya. — SPb., 2005.
3. Revenkov P.V. Ofshornye zony: zakony privlekatel'nosti // Mezhdunarodnye bankovskie operatsii. — 2010. — №1.
4. Revina S.N. Sovershenstvovanie pravovogo regulirovaniya ekonomicheskikh otnosheniy // Zhurnal rossiyskogo prava. — 2007. — №6.
5. Khaldin M.A. Rossiya v ofshornom biznese. — M.: Mezhdunarodnye otnoshe-niya, 2005.
6. Kheyfets B.A. Ofshornye yurisdiktсии v global'noy i natsional'noy ekonomike: Monografiya. — M.: ЗАО «Izdatel'stvo «Ekonomika», 2008.
7. Chashin A.N. Ofshornye zony: pravovoe regulirovanie. — M.: Delo i Servis, 2010.
8. Shumilov V.M. Mezhdunarodnoye ekonomicheskoye pravo. — 3-e izd., pererab. i dop. — Rostov-n/D: Feniks, 2003.
9. Yakovlev A.A. Kriterii otneseniya territoriy i yurisdiktсий k ofshoram // Vash nalogovyy advokat. — 2008. — №11.