Дата поступления рукописи в редакцию: 20.03.2025
Дата принятия рукописи в печать: 11.04.2025
10.24412/2224-9133-2025-3-208-213

МАСЛОВ Константин Александрович,
студент 2 курса магистратуры
Юридического Факультета Финансового университета
при Правительстве Российской,
e-mail: maslov.k01@yandex.ru

ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ДЕОФШОРИЗАЦИИ ПО ОТДЕЛЬНЫМ НАПРАВЛЕНИЯМ

Аннотация. *В статье рассматриваются актуальные проблемы отдельных направлений деофшоризации в России. Автор анализирует международный опыт внедрения Общих правил против уклонения от налогов (GAAR) и их адаптацию в российском налоговом законодательстве. Особое внимание уделено мерам, направленным на репатриацию активов, включая налоговую амнистию и создание специальных административных районов (САР). Автор отмечает, что усиление налогового контроля способствует повышению прозрачности бизнеса, снижению зависимости экономики от офшорных юрисдикций и укреплению национальной финансовой безопасности. В статье приводятся примеры реальных правоприменительных кейсов, демонстрирующих эффективность или слабые стороны действующего регулирования. Подчеркивается роль налоговой политики в создании благоприятного делового климата и защите фискальных интересов государства.*

Ключевые слова: *деофшоризация, уклонение от уплаты налогов, редомициляция, амнистия капитала, репатриация активов.*

MASLOV Konstantin Alexandrovich
2nd year student of the Master's program
of the Law Faculty of the Financial University
under the Government of the Russian Federation

FEATURES OF THE LEGAL REGULATION OF DEOFFSHORIZATION IN CERTAIN AREAS

Annotation. *The article discusses the current problems of certain areas of deoffshorization in Russia. The author analyzes the international experience of implementing the General Rules against Tax Evasion (GAAR) and their adaptation to Russian tax legislation. Special attention is paid to measures aimed at asset repatriation, including tax amnesty and the creation of special administrative regions (SAR). The author notes that strengthening tax control helps to increase business transparency, reduce the economy's dependence on offshore jurisdictions, and strengthen national financial security. The article provides examples of real law enforcement cases demonstrating the effectiveness or weaknesses of current regulation. The role of tax policy in creating a favorable business climate and protecting the fiscal interests of the state is emphasized.*

Key words: *deoffshorization, tax evasion, redomicilation, amnesty of capital, repatriation of assets.*

Общие правила против уклонения от уплаты налогов (General AntiAvoidance Rules, GAAR) представляют собой важнейший инструмент налогового регулирования, направленный на борьбу с агрессивными методами налоговой оптимизации, искусственными схемами и злоупотреблениями, связанными с использованием пробелов в законодательстве. Эти нормы являются универсальным механизмом, позволяющим налоговым органам оценивать действия налогоплательщиков не только с формальной юридической точки зрения, но и с учетом их реального экономического содержания. Применение GAAR дает возможность налоговым органам пресекать недобросовестное использование налоговых льгот и минимизировать риски потери бюджетных доходов.

В современных условиях, когда детализированное налоговое законодательство не всегда способно адекватно противостоять агрессивному налоговому планированию, основанному на использовании пробелов в праве, GAAR служат

своеобразным ориентиром для налоговых органов, позволяющим выявлять случаи злоупотребления правом и получение налоговой выгоды, противоречащей духу законодательства.

А.В. Демин отмечает, что «подобные правила играют ключевую роль при анализе операций, совершенных с целью получения налоговых преференций, когда сделки заключаются не в результате обоснованных экономических мотивов, а исключительно для минимизации налоговой нагрузки» [1].

В зарубежной практике разработаны различные модели применения GAAR, которые варьируются от методов, основанных на пересчете налоговой обязанности с учетом реального экономического содержания операций, до судебного применения широких толкований доктрины злоупотребления правом.

Такие подходы позволяют налоговым органам не только формально перерассчитывать налоговые обязательства, но и применять принципы деловой целесообразности и экономической сущности сделки, что существенно повышает эффективность противодействия уклонению от уплаты налогов. В случаях, когда налогоплательщик прибегает к искусственному дроблению операций, созданию фиктивных многоступенчатых схем или использованию кондуитных компаний для получения более выгодного налогового режима, GAAR выступают в качестве средства, позволяющего восстановить истинное экономическое положение дел. Подобное злоупотребление нормами законодательства нередко проявляется и в применении буквального толкования налоговых норм, что противоречит их целям и приводит к искажению экономической реальности.

Иностранные офшорные юрисдикции, благодаря наличию развитой финансовой инфраструктуры, высокой концентрации финансовых институтов, занимающихся операциями с нерезидентами, и значительному объему внешних активов, существенно превышающему потребности внутренней экономики, создают благоприятные условия для реализации финансовых схем, которые позволяют уклоняться от уплаты налогов. В таких зонах предприятиям предоставляются преимущества в виде нулевого или номинального налогообложения, мягкого финансового регулирования, сохранения банковской тайны и высокой степени анонимности, что становится причиной формирования правовых лазеек для налоговых преступлений.

В Российской Федерации в течение длительного времени в качестве руководящего документа выступало постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда от 12 октября 2006 года, в котором были определены критерии признания необоснованной налоговой выгоды [6]. Этот документ акцентировал внимание на том, что учет операций для целей налогообложения должен основываться на их действительном экономическом содержании, а не только на формальной юридической структуре. Позже в судебной практике стали активно применяться доктрины деловой цели и преобладания сущности сделки над ее формой, что свидетельствует о растущей значимости GAAR в борьбе с уклонением от уплаты налогов и злоупотреблением нормами финансового права.

Современная практика требует постоянного совершенствования GAAR, поскольку именно через них государство может противостоять агрессивным схемам уклонения от уплаты налогов, способствующим росту теневой экономики и подрыву финансовой стабильности государства. В основе GAAR лежит концепция «преобладания сущности над формой» (substance over form), согласно которой налоговые органы анализируют не только правовую оболочку сделок, но и их фактические экономические последствия. Это означает, что если сделка не имеет реального делового смысла и была совершена исключительно для снижения налоговых обязательств, налоговые органы могут пересчитать налоговые последствия исходя из экономической сути операции.

Я.А. Семенова отмечает, что «несмотря на то, что использование офшоров может оправдываться легитимными целями, такими как защита активов, упрощение международных операций и минимизация налоговых обязательств, негативные последствия от их применения многократно перевешивают потенциальные преимущества. Недостаток прозрачности и высокая конфиденциальность, характерные для офшорных юрисдикций, способствуют тому, что многие компании и физические лица используют эти механизмы не только для оптимизации налоговых обязательств, но и для сокрытия финансовых потоков, что зачастую приводит к совершению серьезных финансовых мошенничеств» [2].

Существующая практика использования офшорных структур требует пересмотра и адаптации действующих правовых норм, что является необходимым условием для повышения эффективности борьбы с уклонением от уплаты налогов и финансовыми преступлениями. Принятие более жестких мер, направленных на обеспечение прозрачности финансовых операций и усиление контроля за международными финансовыми потоками, становится ключевым элементом стратегии противодействия злоупотреблениям в сфере финансового права.

Связь с офшорными зонами нередко влечет за собой не только юридические и финансовые

последствия, но и репутационные риски, что особенно актуально в контексте борьбы с уклонением от уплаты налогов и злоупотреблением нормами финансового права с использованием иностранных юрисдикций.

Важным шагом в рамках стратегии налогового контроля и экономической политики России стало обновление перечня иностранных офшорных территорий, вступившее в силу с 1 июля 2023 года. Этот перечень, утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2023 года № 86Н, существенно расширил количество включенных юрисдикций, увеличив их число с 42 до 91 [7]. В обновленном списке присутствуют не только традиционно признанные офшорные зоны, но и территории, принадлежащие странам, считающимся недружественными, таким как Соединенные Штаты Америки и государства-члены Европейского Союза. Такой шаг отражает стремление российских властей усилить контроль над иностранными финансовыми потоками, препятствовать отмыванию денежных средств и минимизировать использование благоприятных налоговых режимов, предоставляемых офшорными юрисдикциями.

В Российской Федерации юридические лица, являющиеся налоговыми резидентами, обязаны уплачивать налог на прибыль организаций по ставке 20%, что является одной из средних ставок среди развитых и развивающихся стран. Однако в ряде иностранных юрисдикций, особенно в офшорных зонах, корпоративные налоги значительно ниже или полностью отсутствуют, что делает их привлекательными для налогового планирования.

Среди стран, предлагающих льготные налоговые условия, выделяются: Багамские острова, Бермудские острова, Остров Мэн – ставка корпоративного налога составляет 0%. Это делает их идеальными для компаний, которые стремятся минимизировать налоговую нагрузку и вести финансовые операции с высокой степенью конфиденциальности. Барбадос – ставка 5,5%, что делает его одной из наиболее выгодных юрисдикций для ведения бизнеса с низкими налогами. Кипр, Ирландия – ставка 12,5%. Эти страны традиционно используются транснациональными корпорациями (ТНК) для оптимизации налогов и являются центрами привлечения международных инвестиций.

Как отмечает Е.Ю. Тригуб, «российский бюджет ежегодно теряет более 3 млрд долларов в виде неуплаченных налогов, что составляет 0,64% от общемировых налоговых потерь» [3].

Основная часть потерь связана с деятельностью многонациональных корпораций (МНК), которые переводят прибыль в низконалоговые юрисдикции, минимизируя налоговые обязательства. Этот процесс ежегодно приводит к утечке около 13,4 млрд долларов, что лишает российский бюджет примерно 2,7 млрд долларов налоговых поступлений. Дополнительные потери связаны с уклонением от уплаты налогов физическими лицами, что оценивается примерно в 0,4 млрд долларов ежегодно.

Такая разница в налоговом бремени создает мощный стимул для переноса активов и операционной деятельности в офшорные структуры, что, в свою очередь, приводит к уменьшению налоговых поступлений в бюджеты государств и способствует развитию теневой экономики.

Противодействие уклонению от уплаты налогов требует комплексного подхода. Необходимо не только совершенствовать национальное законодательство, устранять правовые лазейки и усиливать контроль за финансовыми потоками, но и активизировать международное сотрудничество для обмена информацией и координации налоговой политики.

В современной экономической политике Российской Федерации репатриация активов приобретает особую значимость как один из ключевых элементов деофшоризации, направленной на борьбу с незаконным выводом капитала за рубеж.

Репатриация активов становится особенно сложной в условиях жестких запретов и ограничительных мер, применяемых для регулирования деофшоризации, когда лица, ранее нарушавшие нормы финансового законодательства, опасаются раскрытия информации из-за риска уголовного преследования.

В таких обстоятельствах, как отмечено В.И. Глотовым, «важную роль играют правовые механизмы стимулирующего характера, закрепляемые на законодательном уровне, которые должны создавать условия для добровольного раскрытия информации и возврата активов, выведенных за рубеж» [4].

Основные направления репатриации активов в Российской Федерации отражены на *рисунке 1.*

В Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 4 декабря 2014 года было впервые представлено предложение о проведении амнистии капитала. Данная инициатива была обусловлена необходимостью легализации активов, ранее выведенных из России, а также созданием благоприятных условий для возвращения средств, находящихся в иностранных юрисдикциях, в российское правовое поле. На тот момент значительная часть российского капитала находилась за границей, зачастую в офшорных зонах, что снижало налоговые поступления в бюджет и создавало риски финансовой нестабильности. В международной прак-

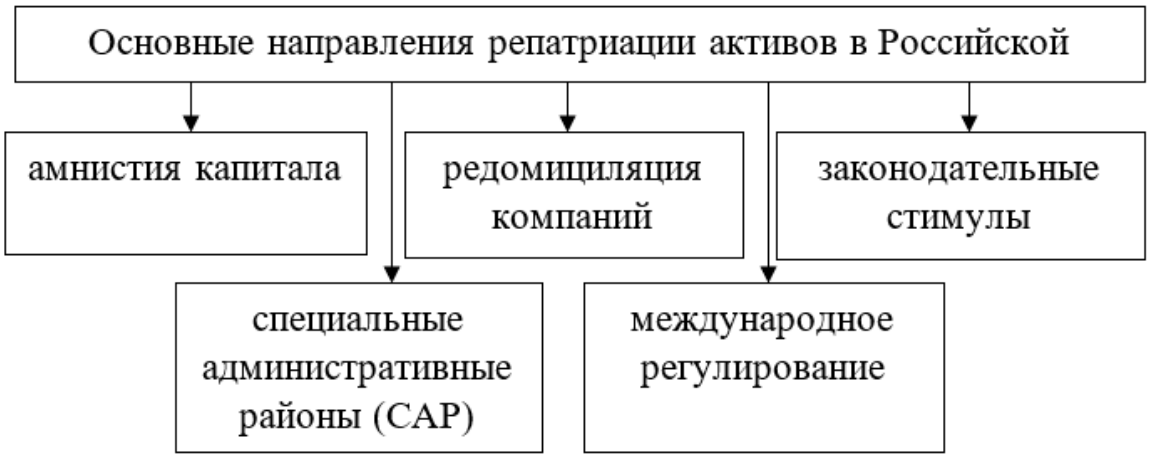


Рисунок 1. Основные направления репатриации активов в Российской Федерации

тике аналогичные программы получили название voluntary tax compliance program или voluntary disclosure program.

Основная идея предложенной амнистии капитала заключалась в том, чтобы предоставить налоговым резидентам России возможность добровольно декларировать зарубежные активы, включая счета в иностранных банках, без риска преследования со стороны правоохранительных и налоговых органов. Введение подобного механизма позволило создать правовые гарантии, обеспечивающие безопасность участников программы, и снять угрозу уголовной или административной ответственности за ранее совершенные налоговые нарушения, связанные с владением и использованием офшорных структур.

В ответ на данную инициативу 8 июня 2015 года был принят Федеральный закон № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [8]. Данный закон установил четкие правила добровольного раскрытия информации о зарубежных активах и закрепил механизм освобождения от уголовной, административной и налоговой ответственности для тех, кто задекларировал свои иностранные активы в соответствии с установленными требованиями. Принятие данного закона стало важным шагом в развитии политики деофшоризации, поскольку он позволил легализовать значительный объем капитала, ранее находившегося за пределами страны, без угрозы применения санкций к его владельцам.

Амнистия капитала также играет важную роль в процессе репатриации активов. Принимая во внимание риски, связанные с ужесточением контроля за офшорными юрисдикциями со стороны международных организаций, включая Организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и Группу разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ), владельцы иностранных активов сталкиваются с повышенными рисками, связанными с дальнейшим хранением капиталов за пределами России.

Добровольное декларирование проводилось в три этапа: с 1 июля 2015 г. по 30 июня 2016 г., с 1 марта 2018 г. по 28 февраля 2019 г. и с 1 июня 2019 г. по 29 февраля 2020 г.

В первые два периода акцент был сделан на стимулировании раскрытия информации, тогда как третий этап попытался перейти к репатриации активов, что оказалось затруднительным ввиду сложности процедуры редомициляции и ограниченной доступности данного механизма для широкого круга резидентов.

Как пишет М.В. Рогатков, «процесс редомициляции оказался сложным и практически доступен лишь крупному бизнесу, что существенно ограничило эффективность мер по возвращению капитала. Кроме того, отсутствовало продление льгот для безналоговой ликвидации контролируемых иностранных компаний, что снизило привлекательность процедуры для широкого круга налогоплательщиков» [5].

В итоге, несмотря на усилия по деофшоризации, эффективность репатриации активов остается предметом дальнейшего совершенствования, что требует пересмотра существующих механизмов и создания более надежных инструментов для возвращения капиталов в правовое поле Российской Федерации.

Второе направление репатриации активов в Россию связано с деятельностью специальных административных районов (САР), которые позволяют зарубежным компаниям перемещать свою деятельность в российскую юрисдикцию и применять национальный налоговый режим.

Создание специальных административных районов на территории Калининградской области и Приморского края регламентировано Федеральным законом от 3 августа 2018 года № 291-ФЗ (в редакции от 04.08.2023) «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края» [9]. Этот закон, учитывая геополитическую специфику данных регионов, призван ускорить их социально-экономическое развитие и создать благоприятные условия для инвестиций как со стороны российских, так и иностранных предпринимателей. Однако некоторые эксперты считают, что изначально такие районы создавались преимущественно для узкой категории лиц, в частности тех, кто оказался под санкциями США, с целью защиты их капиталов от давления западных юрисдикций.

Особое внимание уделяется правовому регулированию редомициляции иностранных организаций, которое становится важным стимулом для возвращения активов на территорию России. Статус международной компании, присваиваемый иностранной организации после регистрации на территории САР, может быть получен при соблюдении условий, установленных Федеральным законом от 3 августа 2018 года № 290-ФЗ (ред. от 08.08.2024) «О международных компаниях и международных фондах» [10], а также положениями Налогового кодекса Российской Федерации (п. 1 ст. 24.2) [11] для получения статуса международной холдинговой компании. Изначально редомициляция была доступна только для иностранных организаций, зарегистрированных в государствах, входящих в Группу разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ) или являющихся членами Комитета экспертов Совета Европы по оценке мер противодействия отмыванию денег и финансированию терроризма (Манивэл).

Однако совершенствование законодательства в этой области привело к расширению перечня стран, из которых теперь возможно осуществлять редомициляцию, что должно способствовать увеличению притока капитала в Российскую Федерацию.

Ограничения, обусловленные принципом ring-fencing, согласно которому изначально право участия в САР предоставлялось только иностранным организациям, стали одной из причин включения России в «серый список» ЕС в феврале 2022 года. Такие меры были восприняты как препятствующие доступу российских резидентов к современным правовым механизмам деофшоризации. В ответ на это Государственная Дума рассмотрела законопроект № 20492-8 от 16 февраля 2022 года, который предусматривает внесение изменений в первую и вторую части Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты с целью совершенствования режима специальных административных районов и открытия доступа к ним для российских организаций. Принятие таких мер должно привести к созданию конкурентных условий для ведения предпринимательской деятельности, сопоставимых с зарубежными, и, в конечном итоге, способствовать репатриации капитала.

Дальнейшее развитие правового режима САР сопровождается разработкой дополнительных законопроектов, направленных на совершенствование условий редомициляции, а также обсуждением возможности создания международных личных фондов иностранными гражданами с целью управления имуществом. Эти инициативы могут существенно расширить круг лиц, имеющих право на репатриацию активов, что, в свою очередь, повысит бюджетные поступления и улучшит инвестиционный климат в России.

Таким образом, репатриация активов в Российской Федерации представляет собой один из ключевых инструментов политики деофшоризации, направленный на возвращение капиталов, ранее выведенных за границу, в национальную экономику. Данный процесс базируется на комплексном подходе, включающем законодательные стимулы, административные меры и создание благоприятных условий для ведения бизнеса в российской юрисдикции. В условиях ужесточения международного регулирования офшорных зон, глобального перехода к автоматическому обмену налоговой информацией и роста экономических санкций репатриация активов становится не только важной стратегической задачей государства, но и необходимой мерой для обеспечения финансовой стабильности. Усиление правового регулирования, совершенствование механизмов редомициляции и развитие специальных административных районов позволяют создавать благоприятные условия для ведения бизнеса, снижать риски незаконного вывода средств и обеспечивать дополнительную налоговую базу для государства. В долгосрочной перспективе успешная реализация данных мер способствует повышению финансовой устойчивости страны, снижению зависимости от иностранных юрисдикций и укреплению экономической безопасности Российской Федерации.

Список литературы:

[1] Демин А.В. Дискреция в налоговом праве // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2017. – № 35. – С. 45.

[2] Семенова Я.А. Офшоры как средство налоговых преступлений // Инновационный потенциал развития общества: взгляд молодых ученых. – Курск: ЗАО «Университетская книга», 2024. – С. 208.

[3] Тригуб Е.Ю. Современные тенденции деофшоризации мировой и российской экономики: дис. … канд. эконом. наук; спец. 5.2.5 защищена 07.02.2024; утверждена 13.02.2024 / Тригуб Е.Ю.; Место защиты: Финуниверситет, Работа выполнена: Финуниверситет; Департамент мировой экономики и международного бизнеса. – Москва, 2023. – С. 83.

[4] Глотов В.И. К вопросу вывода капиталов из экономики России на современном этапе // Вестник РАЕН. – 2015. – Т. 15, № 6. – С. 30.

[5] Рогатков М.В. Налоговая амнистия: очерки истории и перспективы // Современные стратегии и цифровые трансформации устойчивого развития общества, образования и науки. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью «Издательство АЛЕФ», 2023. – С. 44.

[6] Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 12.

[7] 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): Приказ Минфина России от 05.06.2023 № 86н // Официальный интернет-портал правовой информации. – URL: http://www.pravo.gov.ru (дата обращения: 10.03.2025). – Текст: электронный

[8] Собрание законодательства Российской Федерации. – 2015. – 15 июня. – № 24. – Ст. 3367.

[9] Собрание законодательства Российской Федерации. – 2018. – 6 авг. – № 32 (часть I). – Ст. 5084.

[10] Собрание законодательства Российской Федерации. – 2018. – 6 авг. – № 32 (часть I). – Ст. 5083.

[11] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.11.2024, с изм. от 21.01.2025) : [принят Государственной Думой 16 июля 1998 г.: одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г.] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – 3 авг. – № 31. – Ст. 3824.

Spisok literatury:

[1] Demin A.V. Diskreciya v nalogovom prave // Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki. – 2017. – № 35. – S. 45.

[2] Semenova Ya.A. Ofshory kak sredstvo nalogovyh prestuplenij // Innovacionnyj potencial razvitiya obshchestva: vzglyad molodyh uchenyh. – Kursk: ZAO «Universitetskaya kniga», 2024. – S. 208.

[3] Trigub E.Yu. Sovremennye tendencii deofshorizacii mirovoj i rossijskoj ekonomiki: dis. … kand. ekonom. nauk; spec. 5.2.5 zashchishchena 07.02.2024; utverzhdena 13.02.2024 / Trigub E.Yu.; Mesto zashchity: Finuniversitet, Rabota vypolnena: Finuniversitet; Departament mirovoj ekonomiki i mezhdunarodnogo biznesa. – Moskva, 2023. – S. 83.

[4] Glotov V.I. K voprosu vyvoda kapitalov iz ekonomiki Rossii na sovremennom etape // Vestnik RAEN. – 2015. – T. 15, № 6. – S. 30.

[5] Rogatkov M.V. Nalogovaya amnistiya: ocherki istorii i perspektivy // Sovremennye strategii i cifrovye transformacii ustojchivogo razvitiya obshchestva, obrazovaniya i nauki. – Moskva: Obshchestvo s ogranichennoj otvetstvennost'yu «Izdatel'stvo ALEF», 2023. – S. 44.

[6] Postanovlenie Plenuma VAS RF ot 12.10.2006 № 53 «Ob ocenke arbitrazhnymi sudami obosnovannosti polucheniya nalogoplatel'shchikom nalogovoj vygody» // Vestnik VAS RF. – 2006. – № 12.

[7] Ob utverzhdenii Perechnya gosudarstv i territorij, predostavlyayushchih l'gotnyj nalogovyj rezhim nalogooblozheniya i (ili) ne predusmatrivayushchih raskrytiya i predostavleniya informacii pri provedenii finansovyh operacij (ofshornye zony): Prikaz Minfina Rossii ot 05.06.2023 № 86n // Oficial'nyj internet-portal pravovoj informacii. – URL: http://www.pravo.gov.ru (data obrashcheniya: 10.03.2025). – Tekst: elektronnyj

[8] Sobranie zakonodatel'stva Rossijskoj Federacii. – 2015. – 15 iyunya. – № 24. – St. 3367.

[9] Sobranie zakonodatel'stva Rossijskoj Federacii. – 2018. – 6 avg. – № 32 (chast' I). – St. 5084.

[10] Sobranie zakonodatel'stva Rossijskoj Federacii. – 2018. – 6 avg. – № 32 (chast' I). – St. 5083.

[11] Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii (chast' pervaya) ot 31.07.1998 № 146-FZ (red. ot 29.11.2024, s izm. ot 21.01.2025) : [prinyat Gosudarstvennoj Dumoj 16 iyulya 1998 g.: odobren Sovetom Federacii 17 iyulya 1998 g.] // Sobranie zakonodatel'stva Rossijskoj Federacii. – 1998. – 3 avg. – № 31. – St. 3824.