

Владимир Александрович Троицкий

Доцент кафедры теории и истории международных отношений Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург),

кандидат юридических наук

Vladimir Troitskiy

Saint-Petersburg state university (SPbSU)

Phd in law, professor of chair «Theory and history of international relations»

### **Налоговый апатризм и его правовые последствия.**

Новые тенденции в теоретических и практических подходах к международному налоговому планированию.

#### ***«Fiscal statelessness» and its legal characteristics***

#### ***Major trends in evolution of international tax planning: theory and practice.***

*Recent decade is characterized by the reinforcement of state fiscal control and attempts of governments worldwide to get access, collect and analyze broad range of personal information about foreign accounts and assets of its citizens. Hence such legal status as “tax residency” and its determination in various national legislations and acts of international law require wide research and comparative analysis. This article would touch major changes to Russian legislation aimed at tightening of fiscal and capital control and combating legalization of criminal incomes that were introduced in recent years, experience of FATCA law implementation, international acts of OECD and FATF, European fiscal acts as well as fiscal legislation of several independent states. The aim of this research is to identify and predict major trends in international taxpayers’ behavior, including various tax planning approaches, and assume potential government countermeasures that will form major trends in anti tax avoidance fight.*

*«Fiscal statelessness», a legal status of an individual who is not matching tax resident criteria in any country, will potentially become one of such new approaches that some taxpayers will use to protect themselves from relentlessly tightening governmental fiscal control. In this article we will use it as a ground for trend examination.*

*В свете глобальной тенденции по ужесточению фискального контроля и системных попыток государств получить доступ к информации о зарубежных доходах и активах своих граждан представляет интерес сравнительный анализ нормативных определений такого понятия как «налоговое резидентство» в законодательствах разных стран и актах международного права. В статье будут рассмотрены изменения в законодательство Российской Федерации, внесенные за несколько последних лет в целях усиления налогового и валютного контроля и противодействия легализации доходов, полученных преступным путем, опыт применения американского закона ФАТКА (FATCA law), конвенции и иные нормативные акты, принятые в рамках ОЭСР и ФАТФ, нормативные акты в сфере налогового контроля Европейского Союза и ряда отдельных стран. Будет сделана попытка выявить основные*

*тенденции в развитии решений налогового планирования, применяемых налогоплательщиками, и ответных мер, применяемых государствами.*

*Названные нормативные акты будут рассмотрены на примере правовой ситуации, при которой физическое лицо в силу набора обстоятельств не может быть признано резидентом ни одного государства. Такое правовое положение можно охарактеризовать как налоговый апатризм.*

Ключевые слова: налоговый резидент, двойное налогообложение, международный налоговый контроль

Эволюция понятия «налоговый резидент» в законодательстве разных стран происходит под влиянием двух тенденций. Это, с одной стороны, создание собственных дополнительных механизмов контроля за гражданами и лицами, постоянно проживающими на территории государства, механизмов, конечной целью имеющих рост налоговых поступлений в бюджет и недопущение резкого оттока капитала, с другой стороны, имплементация норм международных договоров, противодействующих легализации доходов, полученных преступным путем, и неуплате налогов.

Долгое время основной задачей международного сотрудничества в сфере контроля за движением капиталов было противодействие легализации средств, нажитых преступным путем. Государства таким образом пытались подорвать финансовую основу деятельности криминальных групп и преступных синдикатов. Задача борьбы с неуплатой налогов традиционно декларировалась, но принимаемые меры носили крайне ограниченный по масштабам характер и в основном были направлены на пресечение агрессивного налогового планирования, применяемого крупными корпорациями. Активные попытки контролировать зарубежные доходы своих граждан и резидентов стали осуществляться США после принятия в 1986 году Кодекса внутренних доходов (Internal revenue code), который лег в основу большого комплекса нормативных актов, окончательно оформленных в 2012 году как закон FATCA.

Если Агентство внутренних доходов США (IRS) изначально ставило своей задачей контроль за доходами, счетами и активами американцев по всему миру, то на Европейском континенте первоначально основной задачей было избежание налоговой конкуренции внутри единого европейского экономического пространства. Необходимо было не допустить, чтобы в условиях свободы движения капитала и рабочей силы налогоплательщики имели возможность с помощью применения схем налогового планирования платить налоги в более льготных европейских юрисдикциях, отличных от юрисдикции фактического проживания. Проще говоря, немцы и французы должны платить налоги в Германии и Франции, а не в Лихтенштейне и Люксембурге. В качестве институционального механизма реализации данной задачи была использована ОЭСР (Организация экономического сотрудничества и развития). Организация, созданная в послевоенной Европе как механизм реализации плана Маршала, к концу XX века расширила географию деятельности и набор своих функций, в ряду которых борьба с неуплатой налогов индивидами по всему миру приобрела первостепенное

значение. К деятельности организации подключились такие страны как Россия, Китай, Малайзия и многие другие, ранее принимавшие достаточно поверхностное участие в усилиях мирового сообщества по борьбе с неуплатой налогов.

Квинтэссенцией этого сотрудничества стало принятие в 2014 году Единого стандарта по автоматическому обмену информацией (Common reporting standard), в рамках реализации ст. 6 Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам, ставшим революционным шагом на пути к глобальной прозрачности финансовой информации.

**Последние пять лет стали периодом прогрессивного развития международного сотрудничества в налоговой сфере. Что стало причиной резкого усиления контроля государств за иностранными доходами и активами граждан? Почему акцент международного контроля переместился с крупных корпораций на граждан?**

Следует выделить несколько факторов, проложивших путь данным переменам.

**Первая причина** лежит совсем не в области права или экономики, а в сфере науки и техники. Уровень развития и внедрения компьютерных технологий, электронных систем хранения и обработки данных, достигнутый в последнее десятилетие, создал технологическую основу глобального налогового и финансового контроля. Еще тридцать лет назад банки обменивались информацией с помощью бумажных носителей и сложных кодированных сообщений, передаваемых по средствам телефонной связи, электронное хранилище информации о всех транзакциях средних размеров банка за один год могло занимать целый этаж здания, а время на электронный поиск конкретных данных в такой базе измерялось часами. В этих условиях создание глобальной системы учета данных было просто технически не осуществимо. Однако научно-технический прогресс в корне изменил положение дел, создав набор условий для эффективного налогового и не только налогового контроля:

- необходимая информация уже представлена в электронном формате на серверах налоговых, пограничных и таможенных служб, брокеров, банков, страховых компаний и иных финансовых учреждений. Остается только обеспечить доступ к ней и обработку с использованием унифицированных технических протоколов

- скорость и эффективность обработки данных возросла до ранее казавшихся фантастическими масштабов

- современные технологии хранения информации позволяют в разумных пространствах содержать огромные базы данных и архивы за много лет

- скорость передачи данных и развитие интернет технологий сделали возможным доступ к такого рода хранилищам информации из любой точки планеты

- развитие систем шифрования создали условия для относительно безопасного хранения и передачи данных

- развитие систем идентификации создало возможность дистанционного подтверждения личности, а внедрение цифровых платформ сбора и анализа биометрических данных в скором времени создаст возможность установить уникальности личности индивида, предотвращая возможности использования бизнес имен или множественных гражданств для целей налогового планирования.

**Вторую причину** можно назвать эволюционной. Процессы, которые начались в семидесятых годах, постоянно набирали темпы развития, и в последнее десятилетие произошел качественный скачок, ставший следствием повышения эффективности деятельности государств в этой сфере. Государства осознали приоритетные стратегические и тактические задачи борьбы с уклонением от уплаты налогов, а их аппарат научился эти задачи реализовывать. Можно выделить как минимум три важных подхода, которые сформировали тенденции борьбы с неуплатой налогов в последние годы:

- перенос фокуса контроля с титульных юридических или физических лиц на конечных бенефициаров;

- контроль не только за доходами, но и за расходами и происхождением средств;

- передача существенной доли контрольных функций от органов государства банкам и финансовым организациям.

**Третья причина** связана с развитием технологий международного налогового планирования. «Тридцать лет назад использование различных налоговых «схем» было уделом крупных корпораций и владельцев значительных капиталов» [1, Р.7]. Это был сложный, длительный и дорогостоящий процесс, в котором принимали участие юристы разных стран, финансисты, бухгалтеры. Примерно десять-пятнадцать лет назад технологии налогового планирования стали доступны представителям среднего класса.

Зарегистрировать компанию в удаленной стране с привлекательным налоговым режимом стало возможно не выходя из дома. Равно как не требовалось отправляться в путешествие, чтобы выбрать для нее иностранных директоров и учредителей, открыть счет в надежном швейцарском банке, сдать незамысловатую налоговую декларацию. Этот процесс мог занять от часа до нескольких недель, а общие затраты на создание такой компании могли не выходить за рамки стоимости последней модели мобильного телефона. И вот уже французский булочник, много лет радовавший свежими багетами своих соседей, а государственную и муниципальную казну налоговыми отчислениями, более не французский и не булочник, а зарегистрированное на Сейшельских островах агентство доставки свежих багетов. Вкусовые качества багетов от этой трансформации не пострадали, а вот казна доходов недополучила и как следствие стала иметь меньше ресурсов для содержания и наращивания государственного аппарата, перераспределения доходов в пользу малоимущих и выполнения публичных функций государства. Когда с применением различного рода схем налогового планирования начинает работать каждый пятый хозяйствующий субъект, более того, налоговые решения активно применяются частными лицами, предпочитающим, например, вместо наследования по законам своей страны

переводить имущество в различные иностранные фонды и трасты, позволяющие избежать уплаты налогов на наследование, такая ситуация начинает представлять существенную угрозу для финансовых основ деятельности государства.

Ответом на этот вызов и стал качественный скачок в деятельности государств по борьбе с такого рода явлениями.

**Четвертой причиной**, стала трансформация общественного отношения к таким понятиям как банковская тайна, неприкосновенность собственности, свобода движения капитала.

В конце 60-х годов прошлого века зарождается такое опасное явление как международный терроризм, на рубеже веков оно набирает небывалые масштабы и безусловно признается одним из главных вызовов мировому сообществу. Одним из фронтов этой борьбы объявляется подрыв финансовой базы существования международного терроризма. Масштаб угроз настолько велик и признаваем, что общество готово пожертвовать отдельными правами и свободами, чтобы оградить себя от опасности. Законодатели разных стран для целей противодействия терроризму постепенно ограничивают такие важные и ранее казавшиеся незыблемыми для западного мира права и свободы как право собственности, право на тайну переписки и тайну банковского вклада, право на тайну частной жизни и прочие. Феномен ситуации заключается в том, что государства, параллельно ведущие борьбу за повышение налоговых поступлений в казну, постепенно начинают совмещать эти два направления деятельности. Все чаще в различных международных и национальных нормативных актах можно наблюдать соседство формулировок общественно опасных явлений: «борьба с финансированием терроризма», «противодействие легализации доходов, полученных преступным путем» и «борьба с неуплатой налогов». С одной стороны, такое переплетение оправдано с технической точки зрения. Например, сбор данных о денежных переводах, наличии средств на счетах, обмене и перевозке наличных через границы может быть полезен как в борьбе с финансированием терроризма, так и в поиске укрываемых от налогообложения доходов, равно как и в борьбе со злостными неплательщиками алиментов, лицами, отказывающимися возвращать кредиты или реализующими фиктивное банкротство. С другой стороны, хотя общественная опасность всех перечисленных явлений несомненна, степень этой общественной опасности принципиально отличается. Международный терроризм и связанные с ним деяния являются одними из основных угроз человечеству, международными преступлениями, представляющими угрозу жизни и здоровью людей, собственности, государственному строю, они традиционно относятся национальными правовыми системами к самой тяжелой разновидности преступлений против общественной безопасности и общественного порядка. Уголовное право большинства государств предусматривает наиболее строгие формы ответственности, а сроки давности могут отсутствовать. Так, наказание, которое устанавливает ст. 205 УК РФ за совершение террористического акта, может варьироваться в зависимости от обстоятельств конкретного деяния от 8 лет лишения свободы до лишения свободы пожизненно, а ст. 2332

Уголовного кодекса США предусматривает в качестве меры ответственности за совершение актов терроризма смертную казнь. Неуплата налогов и связанные с этим деяния такие как невыполнение функций налогового агента, сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов, и т.д. относятся к категории преступлений в сфере экономики, не угрожают жизни и здоровью людей или государственному строю, предельные наказания за совершение такого рода деяний существенно мягче, а в ряде государств большая часть такого рода деяний декриминализована и относится к административным и налоговым правонарушениям.

Использование инструментария борьбы с терроризмом для выявления случаев неуплаты налогов может показаться нарушением баланса целей и средств. Аргументом *pro* может служить доказанная эффективность, однако на противоположной чаше весов оказываются существенно поправные права и свободы, а вопрос о том, давало ли общество государствам мандат на существенное ограничение своих прав и свобод не в интересах безопасности и борьбы с терроризмом, а для повышения уровня собираемости налогов остается открытым.

Тем не менее, за счет практически полного отказа от такого понятия как банковская тайна, существенного ограничения возможности распоряжаться собственными денежными средствами, находящимися на счетах в банках, вменение обязанности раскрывать широкий объем информации, ранее относившийся к коммерческой/корпоративной тайне или тайне частной жизни, государствам удалось существенно повысить эффективность налогового контроля. Швейцарский приват-банкир конца 90-х годов прошлого века едва ли мог представить сегодняшнее положение дел. Финансовый мир, где существовали обезличенные номерные счета, не привязанные к конкретному лицу, а вопрос о происхождении денежных средств был нарушением деловой этики, мир где известный политик или государственный деятель являлся желанным клиентом любого банка, а о предоставлении банку документов, объясняющих хозяйственный смысл платежа, не могло быть и речи, этот мир исчез навсегда.

### **От юридических форм к конечным бенефициарам. Понятия «добра» и «зла» в налоговых правоотношениях.**

Рассматривая процесс усиления налогового контроля в разных странах, нельзя не затронуть проблему эволюции правоприменительной практики по ряду отраслевых правовых институтов в налоговом праве и трактовки набора юридически значимых терминов. «Уход от налогов», «уклонение от уплаты налогов», «избежание уплаты налогов», «обход закона», «налоговая оптимизация», «налоговое планирование», особенности приведенных терминов, помимо специфики перевода, несут в себе и существенную смысловую нагрузку, что влечет и различие правовых последствий. Если две декады тому назад формальное соблюдение норм налогового законодательства считалось его исполнением, то на сегодня

правоприменительная практика и законодательство устанавливают множество случаев, когда это не так.

«**Налоговая выгода**» одно из самых сложных понятий современного налогового права. Сложность налоговых систем стран мира позволяет выстраивать различные конфигурации юридического оформления в отношении одних и тех же хозяйственных отношений, что вызывает различные налоговые последствия. Правомерно ли стремление предпринимателя выбрать именно тот способ оформления отношений, который позволит минимизировать налоговую нагрузку? Если мы обратимся к национальным правовым системам, то ответ на этот вопрос будет сколь неоднозначным, столь и отличающимся для каждой конкретной юрисдикции. Налоговая служба США (IRS), например, прямо рекомендует в памятках предпринимателям на своем официальном сайте ([www.irs.gov/uac/choosing-a-business-structure](http://www.irs.gov/uac/choosing-a-business-structure)) принимать решения о выборе организационно-правовой формы ведения бизнеса и места регистрации юридического лица или партнерства с учетом возможности нести минимальное налоговое бремя.

Российское законодательство и правоприменительная практика рассматривают стремление юридического или физического лица к получению «налоговой выгоды» в определенно негативном ключе. Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" трактует налоговую выгоду как уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. При этом разъясняется, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Приведенные проявления «налоговой выгоды» не носят характер исчерпывающего перечня, обобщенно эти положения можно трактовать как признание необоснованной налоговой выгодой любого поведения субъектов, отличающегося от наиболее разумного с хозяйственной точки зрения и обычного для той или иной сферы, которое имеет целью уменьшение налогового бремени. Рассмотрим примеры.

Российское предприятие, применяющее ОСН (общую систему налогообложения, учета и отчетности) выбирая поставщиков товара отдает предпочтение компаниям, работающим также на ОСН, а не индивидуальным предпринимателям и юридическим лицам, применяющим упрощенную систему налогообложения учета и отчетности (УСН), несмотря на то, что предлагаемая последними цена товара на 10% ниже, чем у предприятий на ОСН. В целях данного примера предположим, что иные аспекты предложения: сроки поставки, гарантийные обязательства, способ доставки – идентичны. Причина, по которой предприятия остановят свой выбор на контрагентах с ОСН в различии налоговых последствий. Цена товара, реализуемого компанией на ОСН, включает в себя налог на добавленную стоимость (НДС) по ставке 18%, сумма этого налога может быть

предъявлена к зачету в счет НДС, начисленного с реализации, или даже к возврату из бюджета. Цена же товара, реализуемого компанией, использующей УСН, НДС не включает и, как следствие, покупатель теряет возможность зачета или возврата НДС. Ниже приведен расчет эффективной цены товара с учетом налоговой выгоды исходя из условной цены товара 100 рублей.

Поставщик на ОСН:  $100 - 100 * 18/118 - 90 = 84,75$

Поставщик на УСН:  $100 - 10\% = 90$

Соответственно даже при условии, что поставщики на УСН предлагают товар по цене на 10% ниже компаний на ОСН, экономически целесообразно осуществить закупку у компании на ОСН. Совершит ли покупатель в данном случае правонарушение, отдав предпочтение компании на ОСНО? Судебная и правоприменительная практика не дает однозначного ответа на этот вопрос. В случае, если речь идет о частном юридическом лице, осуществляющем прямую закупку, доказать наличие необоснованной налоговой выгоды будет затруднительно, так как при выборе контрагента принимаются во внимание и иные факторы, такие как надежность поставщика, заинтересованность в дальнейшем сотрудничестве, опыт предыдущего взаимодействия, положение на рынке и иные обстоятельства, которые позволяют говорить о том, что налоговая выгода не являлась единственной причиной выбора. А вот в случае с государственными закупками или закупками публичных компаний ситуация иная, и практика правоприменения может пойти по пути признания налоговой выгоды в данном случае необоснованной. Так, ряд решений Федеральной антимонопольной службы косвенно поддерживают такую позицию, указывая на незаконность требования об обязательном включении в цену НДС в конкурсной документации (см., например, Решение по делу № ЭА–1054/2016 о нарушении законодательства о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд).

Другой пример из практики российских судов. В 2005 году Новосибирская компания, применяющая ОСН, перевела большую часть своих сотрудников в отдельное, специально созданное юридическое лицо, применяющее УСН, и в дальнейшем привлекало тот же персонал на основе гражданско-правового договора. При этом единственной экономической причиной перевода являлось желание организации оптимизировать налогообложение и сэкономить на уплате ЕСН. Нужно отметить, что до 2010 года вместо применяемых ныне отчислений во внебюджетные фонды применялся Единый социальный налог (ЕСН), который в случае применения УСН не подлежал уплате. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 11.07.2006 N Ф04-3725/2005(23668-А46-26) признало действия предприятия противоречащими законодательству по следующим основаниям: привлечение компании, в которую был переведен персонал налогоплательщика и которая предоставляла налогоплательщику работников по договору аренды персонала, не имело экономического смысла, не повлекло сокращения производственных расходов или увеличения выручки или прибыли налогоплательщика, а наоборот, использование того же персонала стало стоить дороже, прибыль организации уменьшилась,



таким образом операция совершалась исключительно с целью получения налоговой выгоды, и эта выгода необоснованная.

Упомянувшееся выше Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12.10.2006 N 53 указывает на набор признаков, присутствие которых в действиях налогоплательщика может быть основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. В частности, к таким обстоятельствам относятся: создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции, взаимозависимость участников сделок, неритмичный характер хозяйственных операций, нарушение налогового законодательства в прошлом, разовый характер операции, осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика, осуществление расчетов с использованием одного банка, осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций, использование посредников при осуществлении хозяйственных операций. При этом отмечается, что эти обстоятельства сами по себе не являются безусловным основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, но в совокупности и во взаимосвязи с иными обстоятельствами, в частности с оценкой фактора добросовестности поведения налогоплательщика, могут свидетельствовать о ее наличии.

Аналогичный российскому подходу к трактовке налоговой выгоды реализован в законодательстве и практике ряда европейских стран (Финляндии, Франции, Швеции). Другие страны придерживаются более формального подхода и за основу принимают концепцию формального соблюдения норм законодательства, если в основе действий налогоплательщика не содержались намерения мошеннического или иного преступного характера, а фиктивность или мнимость сделки не доказаны. Такая позиция сформировалась в Люксембурге, на Кипре, в Португалии, Мексике, Бразилии и ряде других государств. В условиях существенно различающихся в странах мира трактовок понятия налоговой выгоды и надлежащего (добросовестного) поведения налогоплательщика, правовая оценка отношений трансграничного характера или отношений с иностранным элементом характеризуется особой сложностью. Как быть, если правоотношение может быть одновременно отнесено к двум или нескольким правовым системам, подход к определению обоснованности налоговой выгоды в которых различается?

Представляется, что для характеристики такого рода явлений уместно использовать терминологию международного частного права и говорить о наличии «конфликта квалификаций», то есть разного правового содержания одних и тех же юридических терминов, и «хромающих правоотношений», то есть отношений, юридически действительных с точки зрения законодательства одного государства и юридически недействительных с точки зрения законодательства другого государства.

Возможность использования терминологии международного частного права при этом не всегда означает синхронизацию трактовки того или иного правоотношения с точки зрения частных и публичных отраслей права. Признание налоговой выгоды, полученной в результате реструктуризации бизнеса, необоснованной не всегда влечет признание юридически ничтожными возникших в связи с этим гражданско-правовых или трудовых отношений. Вернемся к приведенному выше примеру, когда российская компания в целях экономии на

едином социальном налоге учредила дочернюю компанию, которая перешла на УСН и трудоустроила в этой компании всех сотрудников, а в последствии заключила с ней договор аренды персонала. Сам по себе факт признания налоговой выгоды необоснованной не означает, что договор аренды персонала будет автоматически признан мнимой или притворной сделкой, хотя теоретически налоговые органы и могут пойти по такому пути, дабы предвосхитить обжалование их решения со стороны налогоплательщика, еще менее вероятно признание ничтожными трудовых договоров работников и дочерней компании. Исходя из сказанного, скажем «хромяющие налоговые правоотношения» могут быть «твердо стоящими на ногах» частнопровыми отношениями, то есть юридически действительными во всех правовых системах, с которыми они имеют связь.

Еще больше усложняется правовая оценка ситуации, при которой сам по себе выбор юрисдикции и применяемого права влечет за собой возникновение налоговой выгоды. Наиболее часто это происходит при использовании предпринимателями в своей налоговой архитектуре так называемых оффшорных компаний. С одной стороны, налоговые органы могут применить описанную выше концепцию преимущества экономического содержания над юридической формой, с другой, учитывая наличие в отношениях иностранного элемента, процесс доказывания отсутствия реального экономического содержания становится крайне затруднительным.

На сегодня в деятельности государств достаточно четко обозначились два направления борьбы с применением такого рода схем: налоговые барьеры и поиск конечного бенефициара.

**Налоговые барьеры.** Самым простым и эффективным способом доказывания для государства является отказ от презумпции невиновности и перекладывание бремени доказывания на налогоплательщика. Начиная с 80-х годов прошлого века, государства стали вводить различные способы налогового удержания в отношении сделок с иностранными компаниями. Если говорить о правовой форме, то постепенно сложились две модели. Первая модель, зародившаяся в США, но сегодня применяемая в целом ряде государств, включая, например, Канаду и Австралию, «withholding tax», можно перевести как «удерживаемый налог», ее суть в введении дополнительного налога со всех расходов и иных материальных предоставлений в адрес компаний, зарегистрированных в низконалоговых или непрозрачных налоговых юрисдикциях. Как правило этот налог равен налогу на прибыль, так например в США он составляет 30%. Таким образом, презюмируется, что предприятие, зарегистрированное на территории со специальным налоговым режимом, налогов не платит, а его создание имеет исключительной или основной целью уход от налогов.

Вторая модель отличается лишь по форме, но не по экономическому содержанию. Субъектом налогообложения признается сама иностранная компания, а объектом доходы, полученные на территории или от источника – резидента собственного государства, но компания резидент признается в силу закона налоговым агентом и должна соответствующий налог удержать и перечислить в бюджет. Таким образом, иностранные компании облагаются налогом на прибыль, и при этом считается, что собственных затрат они не имеют, соответственно платят

налог со ста процентов выручки. По такому пути развития пошло например российское законодательство.

Обе модели показали свою эффективность в деле противодействия уходу от уплаты налогов крупными и средними компаниями. В то же время, в ряде отраслей, таких как IT бизнес, консалтинг, международные перевозки и логистический сервис, появилась тенденция к выносу всей цепочки отношений контрагентов в оффшорные зоны. Так, скажем, если раньше американская IT компания, желая заказать у группы индийских программистов, представленных юридическим лицом, зарегистрированным на Сейшельских островах. Работы по созданию *web* сайта, вынуждена была либо заплатить *withholding tax*, либо требовать от своего контрагента встать на налоговый учет в США, то теперь эта американская компания просто создавала собственную оффшорную компанию, которая возможно становилась владельцем сайта и интеллектуальной собственности и была оператором деятельности бизнеса вне пределов США. В свою очередь клиенты американской IT компании, размещающие рекламу на разработанном индийскими программистами сайте, тоже создавали свое оффшорное *alter ego*, а физические лица – индийские программисты - открывали счета в оффшорных банках [см. подробнее 4, Р. 34]. Таким образом, вся цепочка взаимоотношений без формального нарушения норм законов государств, где названные лица фактически проживали и осуществляли экономическую деятельность, уходила в оффшорные зоны, и не один из участников не платил *withholding tax* или налог на доход/прибыль.

**Определение конечного бенефициара как шаг на пути к абсолютной прозрачности.** На рубеже веков в условиях нарастания тенденции ухода целых секторов экономики из под государственного контроля, а также массового вывода частного капитала состоятельных граждан в оффшорные зоны стал меняться и фокус государственного фискального контроля. Основное внимание государств было перенаправлено с организационных форм, то есть юридических лиц, на конечных выгодоприобретателей (бенефициаров) и с содержания договоров, опосредующих те или иные сделки, на фактическое движение денежных средств и перемещение или переход прав на имущество. Постепенно понятие необоснованной налоговой выгоды стало применяться к юрисдикционным вопросам. Проще говоря в ситуации, при которой физическое лицо осуществило выбор юрисдикции и создало компанию за пределами территории своего постоянного проживания исключительно с целью получения налоговой выгоды, фискальные органы начали применять налоговые последствия как если бы эту деятельность осуществляло физическое лицо.

Для реализации этой концепции государства мира приняли ряд мер на национальном и международном уровне.

Во-первых, появилось законодательство о так называемых «контролируемых компаниях». В Российской Федерации 18 ноября 2014 г. вступил в силу Федеральный закон 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)». Еще ранее в США с 1 мая 2006 года в Кодекс внутренних доходов были внесены изменения, вводящие

понятие «контролируемая иностранная компания» и определяющие принципы их налогообложения. Аналогичные нормы появились в законодательстве большинства развитых и крупных развивающихся стран.

Во-вторых, отдельные государства пошли сильно дальше по пути тотального контроля и обязали собственных граждан отчитываться о собственных счетах, открытых в иностранных банках. Среди таких стран Россия, Республика Беларусь, США.

В-третьих, государства создали механизмы воздействия на банки, заставившие финансовые учреждения требовать у своих клиентов раскрытия конечных бенефициаров.

В-четвертых, международное сотрудничество государств в сфере борьбы с уходом от уплаты налогов также сместило свой фокус в сторону физических лиц, соответствующие нормы стали включаться в международные договоры, и уже не раз упоминавшийся протокол об автоматическом обмене данными тоже содержит обязанность финансовых учреждений предоставлять информацию о конечных бенефициарах.

**Тенденции в международном налоговом планировании.** Развитие права в целом лишь догоняет своим регулятивным воздействием развитие общественных отношений. Точно так же и в сфере международного налогового права активное применение различных схем и способов оптимизации налогового бремени предпринимателями всего мира привело к усилению сотрудничества государств в целях противодействия этому явлению, и на настоящий момент, как отмечалось выше, достигнут определенный прорыв в повышении эффективности мер государственного контроля. Однако, цикличность процесса дает нам основания предположить, что предприниматели и владельцы частного капитала не остановятся в поисках способов повышения доходности своей деятельности, в частности, за счет экономии на налогах.

Можно сделать осторожные предположения о некоторых тенденциях в части использования новых налоговых решений, которые усилятся в ближайшие годы.

1. **Рост популярности денежных суррогатов и небанковского расчетного сектора.** Ключевым институциональным инструментом международного налогового контроля в последнее десятилетие стали банки, которых обязали выполнять весьма не свойственные им функции. Очевидным способом избегания банковских расчетов является использование наличных денежных средств, однако по техническим и юридическим причинам наличные на сегодня не могут стать заменителем безналичных расчетов. На смену им приходят денежные суррогаты, наиболее известными из которых являются криптовалюты (биткойны, лайткойны) и электронные кошельки (webmoney, яндекс деньги). Дискурс о правовом статусе таких инструментов и их перспективах представляет научный и практический интерес, но выходит за рамки темы настоящей статьи.
2. **Массовое искажение информации о бенефициарах** за счет применения более сложных схем контроля за управлением предприятиями. Такие подходы и сейчас популярны среди

предпринимателей, в качестве примера можно привести распространенную схему обратного траста, когда конечными бенефициарами объявляются лица, фактически таковыми не являющиеся, но проживающие в низконалоговых юрисдикциях, не участвующих в обмене данными, а реальный собственник средств назначается управляющим трастом и таким образом контролирует свои средства, избегая внимания налоговых служб страны своего проживания.

3. **Создание публичных и квазипубличных компаний.** Выше рассматривалась смена фокуса налогового контроля с юридических лиц к конечным выгодоприобретателям – физическим лицам. Большинство государств за последние годы ввели в свое законодательство понятие «контролируемая компания» и определили критерии для признания компаний таковыми. Положения Налогового кодекса РФ в редакции 376-ФЗ от 24 ноября 2014 года, вступившие в силу 1 января 2015 года, ввели в действие требования по представлению отчетности об участии в иностранных компаниях, о наличии КИК, а также о включении прибыли КИК в облагаемый доход физического или юридического лица. [2, С. 124] В соответствии с данным нормативным актом контролируемой иностранная компания признается в случае, если доля участия резидента Российской Федерации в ее капитале превышает 25%, либо 10%, при условии, что налоговым резидентам Российской Федерации принадлежит в совокупности более 50% уставного капитала иностранной компании. Аналогичные нормы с определенным разбросом долей участия присутствуют в законодательствах большинства стран-членов ОЭСР. Очевидным ответом на такого рода нормы стало распределение долей между родственниками и доверенными лицами. Однако законодательство многих стран содержит требования об учете совокупной доли близких родственников (супругов и детей), а в некоторых случаях и не непосредственных родственников. Так, в соответствии с положениями раздела V.1 376-ФЗ РФ доля владения должна определяться с учетом интересов и других членов семьи — родителей, братьев/сестер, совершеннолетних детей и т. д. В связи с этим простой сценарий реструктуризации владения, как передача активов родственникам, не является эффективным.
  1. В то же время законодательство большинства стран содержит прямые исключения из описанных правил, касающиеся публичных компаний. Это связано как с обычно применяемыми иными формами контроля за публичными компаниями, так и со сложностью отслеживания фактических собственников в динамике биржевой торговли акциями. В этих условиях создание публичной компании и технический выкуп контрольного пакета ее акций группой связанных физических и юридических лиц может стать популярным способом избежания декларирования КИК.

4. Большая часть норм, связанных с ограничением возможностей агрессивного налогового планирования, направлена на налоговых резидентов государства, такие нормы устанавливающего. В этом смысле понятие гражданства более не имеет решающего значения при определении налогового статуса физического лица. Перенос фокуса налогового контроля с юридического на физическое лицо («бенефициара» или «конечного выгодоприобретателя») ведет к постановке вопроса о том, может ли физическое лицо не иметь налогового резидентства ни в одном государстве, в некотором смысле стать «оффшорным индивидом»? Более подробному анализу этого вопроса и будет посвящена заключительная часть статьи.

## **Налоговый апатризм**

### **Критерии признания лица налоговым резидентом.**

Необходимо обратить внимание на то, что «правовое положение налогового резидента имеет очень мало связи с гражданством» [5, Р.83], и как следствие налоговый апатризм и апатризм в международном публичном праве далеко не тождественны.

Нельзя однако сказать, что связь и взаимозависимость гражданства и налогового статуса полностью отсутствуют. Скажем, законодательство США говорит о двух категориях лиц, которые должны отчитываться перед службой внутренних доходов (IRS) и доходы которых подлежат обложению налогами в соответствии с законодательством США, это граждане США и лица, имеющие постоянное место жительства в США. Таким образом, по общему правилу «гражданин США должен платить налоги в американскую казну не зависимо от места его жительства» [6, Р. 55]. Из этого правила есть набор исключений, связанный в частности с действием договоров об избежании двойного налогообложения, но они не меняют основной нормы. Кроме этого, исходя из гражданства многими странами определяется налоговое резидентство «по умолчанию», то есть гражданин считается налоговым резидентом страны своего гражданства, если им не доказано иное. Наконец, позиция законодательства и судебных учреждений ряда государств исходит из того, что гражданин должен быть налоговым резидентом где-либо и если такое лицо не может предоставить подтверждение статуса налогового резидента в другой стране, то он будет считаться налоговым резидентом страны своего гражданства, не зависимо от количества дней, которое он в ней проживает, и иных обстоятельств. К последней категории стран относится, например, Канада, которая при снятии с налогового учета и выбытии для постоянного проживания в другой стране требует от физических лиц заполнить форму NR73 «Определение статуса резидентства», в соответствии с которой необходимо сообщить и документально подтвердить статус налогового резидента какого государства лицо приобретает или приобрело, в противном случае лицу будет отказано в приобретении статуса налогового резидента Канады.

Можно выделить три типа критериев определения статуса налогового резидента:

1. Наиболее популярный критерий – **фактическое количество дней, проведенное лицом в стране**. Магическая цифра 183, отражающая ровно половину дней високосного года и половину плюс один день года обычного, которые необходимо провести в стране, чтобы считаться ее налоговым резидентом, присутствует в определении статуса налогового резидента большинства стран. Принцип подсчета количества дней в странах не одинаков, большинство государств, в частности Российская Федерация, трактуют дни приезда и отъезда как дни нахождения в стране, ряд стран не учитывает периоды отсутствия/присутствия в стране, связанные с краткосрочным лечением и обучением, а также не считают дни нахождения исключительно с целью транзита. Соединенные штаты помимо планки в 183 дня предлагают лицам, проводящим на их территории значительную часть года, применить «тест значительного присутствия» (substantial presence test), в соответствии с которым налоговым резидентом считается лицо, количество дней присутствия в США которого рассчитанное по формуле: количество дней в текущем году плюс одна треть дней, проведенных в стране в предшествующем году, плюс одна шестая дней, проведенных за год до текущего года, не должно превышать 183.
2. Вторым критерием является **определение центра жизненных интересов**. В данном случае в качестве признаков нормативные акты стран мира учитывают совокупность различных обстоятельств, свидетельствующих о связях со страной, таких как наличие постоянного места жительства и иной недвижимости, используемой для личных нужд, постоянной работы, автомобиля, водительских прав, медицинской страховки, участие в программах пенсионного страхования, а также проживание семьи. Этот подход, с одной стороны, лишен формализма, когда лица проведшие на территории страны почти одинаковое время, отличающееся на один день, а в некоторых курьезных случаях и на одну минуту, могут получить разный налоговый статус. С другой стороны, проблемой этого подхода является его субъективизм. У лица может быть несколько домов, машин, медицинских страховок в разных странах, даже водительских прав может быть несколько, а члены семьи могут иметь разные места жительства.
3. Ряд стран, к ним относятся некоторые островные государства, часть стран Южной Америки применяют **декларативный подход**: налоговый резидент - это лицо, заявившее себя таковым или зарегистрировавшееся налогоплательщиком. Для регистрации налогоплательщиком в таких странах, как правило, необходимо соответствовать определенным требованиям, как то: иметь гражданство или право на постоянное проживание на территории страны, адрес регистрации, уплачивать минимальный фиксированный налог и т.д.

Многие государства применяют комбинированный подход, сочетающий в себе два или три типа критериев. Так, например, законодательство США позволяет физическим лицам – не гражданам, даже квалифицированным как налоговые резиденты в соответствии с тестом существенного присутствия, подать ходатайство по форме 8840, которое будет подтверждать наличие «налогового дома» в другой стране и, таким образом, приобрести статус нерезидента США. Законодательство Канады говорит о возможности не считаться налоговым резидентом этой страны при соблюдении двух условий: нахождения в стране менее 183 дней и отсутствии прочных связей со страной.

В Российской Федерации критерий нахождения на ее территории количества дней, превышающего 183, является основным. В соответствии со ст. 207 НК РФ «Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья». Налоговый кодекс не содержит упоминаний критерия центра жизненных интересов, однако Федеральная налоговая служба неоднократно давала разъяснения о том, что в случае, если у физического лица он находится в России, то такой индивид может быть признан налоговым резидентом даже в случае нахождения на территории России менее 183 дней. (см., например: письма ФНС МФ РФ от 11.12.15 ОА-3-17/4698@ и от 13.11.15 ОА-3-174271@). Однако исходя из хронологического подхода к применению источников официального толкования норм, на сегодня корректно говорить о том, что принцип «центра жизненных интересов» в России не применяется исходя из последних разъяснений Министерства Финансов РФ (см. письмо от 21.04.16 02-08РЗ/23009), являющегося вышестоящим органом по отношению к федеральной налоговой службе.

В то же время, у физического лица нет обязанности уведомлять ФНС РФ об утрате статуса налогового резидента, а сама налоговая служба, равно как и органы миграционного контроля МВД, не осуществляют такого мониторинга на постоянной основе, более того, не существует даже понятного механизма уведомления ФНС об утрате статуса налогового резидента в случае, если физическое лицо хотело бы об этом обстоятельстве уведомить налоговые органы. Дополнительные сложности при определении статуса вносят необходимость учета времени нахождения физического лица на территории Республики Беларусь, Южной Осетии и Абхазии, контроль на границах с которыми либо отсутствует, либо проводится в упрощенной форме, а также неясность порядка подтверждения учебной или медицинской цели выезда для исключения этих поездок из расчетного времени отсутствия в стране. Представляется, что в ближайшее время нормативная система Российской Федерации будет дополнена нормами, более детально регулирующими статус налогового резидента.

Итак, как стать налоговым нерезидентом? Из рассмотренного выше явствует, что для этого вовсе не обязательно постоянно проживать в транзитной зоне аэропорта или жить на корабле, бороздящем открытое море, даже нет



необходимости становиться «вечным путешественником», достаточно находиться в течении года в разных государствах. Сколько должно быть таких государств? Минимум два. Если эти государства применяют критерий 183 дней присутствия в стране и путь между этими странами может занять более суток. Например минимальное время, которое займет путешествие регулярными авиационными линиями из столицы Уругвая Монтевидео в Сингапур составит с учетом стыковок около 36 часов, обе страны применяют формальный подход к 183-х дневному критерию, и при нахождении в не високосный год в Уругвае 182 дня и 181 дня в Сингапуре и двух полных суток в пути физическое лицо не будет являться резидентом ни одного из названных государств. Достаточно ли этого, чтобы считать себя налоговым апатридом? Не всегда. Данное лицо как минимум не должно являться гражданином США и не иметь вид на жительство в США или иных странах, которые рассматривают своих граждан как резидентов независимо от места их жительства и нахождения. Более того, если государство гражданства или предыдущего постоянного места жительства применяет критерий «центра жизненных интересов» или требует соблюдения набора формальностей для прекращения статуса налогового резидента, то обстоятельства, служившие основанием для определения «центра жизненных интересов» должны быть изменены, а формальности, в соответствии законодательством необходимые для прекращения статуса налогового резидента, выполнены. Этого в современных правовых реалиях достаточно, чтобы снять налоговые кандалы государств с физического лица. Появление статуса налогового апатрида однако вовсе не означает отсутствие обязанности платить налоги. Большинство государств обязывают нерезидентов платить налоги с доходов, полученных на их территории, более того, ставки налогов для нерезидентов иногда выше, чем для резидентов. Рассмотрим подробнее последствия приобретения статуса налогового апатрида.

Ситуация налогового апатризма может стать как следствием осознанного налогового планирования, так и сложиться хаотично в результате того, что лицо не подпадает под критерии, предъявляемые к статусу налогового резидента ни одной страны мира. Последствия такой ситуации могут быть как положительными (отсутствие обязанности отчитываться перед налоговыми органами, отсутствие обязанности платить налоги за исключением уплачиваемых по месту нахождения источника), так и отрицательными (более высокая ставка налога по месту нахождения источника, трудности в открытии счетов в банках). Апологетом налогового апатризма является налоговый бипатризм и полипатризм, то есть ситуация, при которой физическое лицо одновременно подпадает под критерии налогового резидентства одновременно двух или нескольких государств. Последняя ситуация впрочем в значительной степени урегулирована соглашениями об избежании двойного налогообложения и внутренним законодательством государств. Так, на сегодня действующими являются около 80 международных договоров. [1, С. 30] с участием Российской Федерации, большая часть из которых регулирует ситуацию

Рассмотрим для кого отсутствие статуса налогового резидента является благом и принесет налоговую выгоду, а для кого напротив вызовет дополнительные налоговые расходы.

**Статус налогового апатрида не нужен:**

- лицам, имеющим реальные основания быть признанными налоговыми резидентами стран, не взимающих подоходный налог. Например, если физическое лицо является одним из 50 000 лиц, постоянно проживающих в Федерации Сент-Китс и Невис, где с 1980 года упразднен налог на доходы физического лица, налоговой выгоды от потери налогового резидентства в такой стране он не получит, а трудности, связанные с отсутствием таковой, приобрести может.

- лицам, большая часть доходов которых неразрывно связана с юрисдикцией источника, и в данной юрисдикции установлены дискриминационные ставки в отношении нерезидентов. Так, в соответствии с Налоговым кодексом РФ, общая ставка подоходного налога для резидентов составляет 13%, а для нерезидентов 30%, более того нерезиденты лишены прав на использование ряда налоговых вычетов, например при продаже объектов недвижимого имущества.

- лицам, большая часть доходов которых поступает из юрисдикций, применяющих *withholding tax*. Тут необходимо пояснить, что ставка этого налога обычно соответствует ставке налога на доход (например, в США обе ставки 30%), но нормы о *withholding tax* существенно ограничивают или вообще не предусматривают возможностей применения вычетов и налоговых льгот.

**Статус налогового апатрида может оказаться выгоден:**

- лицам, находящимся под юрисдикцией стран с высокой налоговой нагрузкой;

- лицам, источники доходов которых не имеют безусловной привязки к той или иной юрисдикции. К таким источникам могут быть отнесены целые отрасли бизнеса: IT сфера, перевозки и логистика, некоторые виды услуг

- лицам, получающим доход от физических и юридических лиц, зарегистрированных в безналоговых и низконалоговых юрисдикциях;

- лицам, планирующим реализацию дорогостоящих объектов права собственности (доли и акции, предметы искусства);

- лицам; избегающим раскрытия информации.

Налоговый апатризм – сложное правовое и социальное явление, которое вряд ли станет массовой тенденцией, однако в среде владельцев крупных капиталов такой правовой статус может в ближайшие годы приобрести популярность и стать заметным явлением как способ ограничить стремления государств к максимальному контролю за частным капиталом и сохранить возможность оффшорного предпринимательства.

1. Лобоськин, М.А. Особенности определения статуса физического лица как налогового резидента Российской Федерации в связи с получением дохода по найму//Налоги и финансы. N 3. 2015. С. 30-36.
2. Полежарова, Л.В. Заривный, А.В. Контролируемые иностранные компании, резидентство организаций и бенифициар: предложения по совершенствованию налоговой политики России//Экономика. Налоги.Право. N 3. 2015. С. 122-128.
3. Sunstane, C.R.. Parking the big money. Chicago, 2016.
4. Shaxson, N. Treasure Island: Uncovering the Damage of Offshore Banking and Tax Haven. New York, 2012.

5. Blitz, B.K., Lynch, M. Statelessness and the Benefits of Citizenship. A comparative study. Geneva, 2009.
6. Bingham, L. Harrington, L., Kohn, S. De Jure Statelessness in the Real World: Applying the Prato Summary Conclusions. New York, 2011.