



На вопросы редакции журнала «ЗАКОН» отвечает доцент МГЮА кандидат юридических наук **Виктор Александрович МАЧЕХИН**

ИДЕЯ С ПРИОСТАНОВКОЙ НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ БЫЛА ПРИДУМАНА НЕ НАМИ

Виктор Александрович получил экономическое образование в МИНХ им. Г.В. Плеханова, юридическое — в Московском государственном юридическом университете имени О.Е. Кутафина (МГЮА) и Российской школе частного права. Кандидат юридических наук, доцент кафедры налогового права МГЮА, ведущий научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ РАНХиГС, доцент департамента налогообложения и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ, научный секретарь российского отделения Международной налоговой ассоциации (Рос-ИФА), соучредитель международного образовательного проекта «Академия БЭПС», аттестованный налоговый консультант Палаты налоговых консультантов. В прошлом вице-президент и член Исполнительного комитета Международной налоговой ассоциации (*International Fiscal Association*, Роттердам). Имеет большой опыт налогового консультирования крупных иностранных компаний, прежде всего финансового сектора, а также российских предприятий.

— Можно ли обрисовать общую ситуацию, складывающуюся сейчас в области международного налогообложения? Изменилась ли она по сравнению с той, что была до начала санкционного противостояния: приостановления СИДН¹, замороженных активов за рубежом, попыток введения налога на прибыль от их использования?

— Давайте обо всем по порядку. Да, санкционное противостояние начало распространяться и на налоговые вопросы. Приостановление СИДН, которое было изначально инициировано не Россией, быстро стало обычным делом в наших отношениях с недружественными странами. Но я не стал бы драматизировать ситуацию, так как мы живем в период пониженных ставок на доходы и прибыль, а значит, неприменение налоговых соглашений не стало настолько болезнен-

¹ Соглашения об избежании двойного налогообложения. — *Прим. ред.*

ным, как если бы ставки оставались на уровне начала столетия. Кроме того, реакция на изменение правил налогообложения — обычная работа для налоговых специалистов. Но сочетание налогового противостояния с заморозкой активов, отказом в юридическом сопровождении стало для многих налогоплательщиков серьезным испытанием. В то же время жизнь не стоит на месте, и в целом бизнес и граждане уже подстроились под новые налоговые обстоятельства, тем более что некоторые последствия войны санкций были предсказуемы. Например, приостановка большого количества российских налоговых соглашений произошла через целых четыре месяца после объявления о такой инициативе.

Налогообложение в рамках евразийского сотрудничества фактически продемонстрировало устойчивость к санкционному давлению. Проект БЭПС² в целом и его элементы развиваются по своей траектории, не испытывая никакого воздействия со стороны санкций. Да, Россию серьезно ограничили в возможности влиять на формирование налоговой политики ОЭСР, но при этом у многих коллег открылись глаза на необходимость развития национальной политики международного налогообложения взамен автоматического буквального следования рекомендациям ОЭСР, что раньше встречалось очень часто. Дело доходило до того, что некоторые налоговые специалисты безапелляционно заявляли, что Россия должна просто инкорпорировать в свое национальное налоговое законодательство то, что разработано в ОЭСР! При этом игнорировался тот факт, что сами страны — члены ОЭСР зачастую не были активны в следовании ее рекомендациям и поступали в своих интересах.

В целом, на мой взгляд, у нас в стране несколько спал интерес к тому, что глобально происходит в области международного налогообложения, хотя там идут очень серьезные изменения, обусловленные несовершенством международного налогового порядка, сложившегося к началу этого века, с одной стороны, и сильной жадой дополнительных бюджетных доходов — с другой. Подробнее я анализирую происходящее в статье, которая опубликована в этом номере журнала. Одновременно отмечается

взрывной рост интереса к решению срочных технических вопросов международного налогообложения, что связано с массовым перенаправлением бизнесом своей операционной деятельности в другие страны и через них, с изменением транснациональной конфигурации корпоративных структур. Другими словами, бизнес решает наиболее срочные вопросы, меньше времени посвящая изучению всего того, что может повлиять на долгосрочное международное налоговое планирование.

— Не приведет ли эта ситуация к полной локализации бизнеса?

— Это вряд ли. Глобализация, конечно, страдает от происходящего, но, скорее, она начала эволюционировать не в сторону полной локализации бизнеса, а к формированию отдельных глобализированных страновых хабов, внутри которых глобализация сохраняется в достаточно традиционной форме. Абсолютная локализация не стоит на повестке дня в России. Если под локализацией понимать полное импортозамещение, то при его успешности товары и услуги российского происхождения в какой-то момент начнут поставляться за рубеж вместе с сопутствующим сервисом и т.д. То есть начало локализации в ряде случаев означает для нашей страны разворот от импорта к экспорту. Это приведет к увеличению у нас международной налоговой работы как у производящей, а не потребляющей страны. В этом месте многие начинают улыбаться или даже смеяться. Но давайте посмотрим, что происходит уже сейчас. Например, локализованные в России компании «Большой четверки» уже открыли офисы в ближнем и дальнем зарубежье. А что происходит в странах СНГ? Наряду с беспорядочным массовым перемещением наших граждан в самых разных направлениях можно увидеть, что многие российские компании развивают свое несимволическое зарубежное присутствие, и очень часто они делают это впервые. Приходится изучать зарубежные налоговые правила и развивать навыки управления зарубежными подразделениями без цели максимально перевести активы и прибыль на острова. Все чаще и чаще логика меняется с примитивного вывода средств за рубеж на создание эффективной трансграничной налоговой структуры, это и есть настоящее международное налоговое планирование. Я и коллеги по образовательным проектам видим соответствующий запрос бизнеса, который

² *Base Erosion and Profit Shifting* — размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли. — Прим. ред.

ставит новые задачи. Например, идут запросы на погружение в местную бизнес-культуру стран-партнеров. Если это локализация, то в такой форме ее надо только приветствовать и поддерживать!

— Какие основные вопросы в области налогообложения на международном уровне стоят сейчас перед налогоплательщиками и государствами?

— Все зависит от конкретного налогоплательщика. С одной стороны, налогоплательщики всегда склонны жаловаться на необходимость уплаты налогов и на их размеры. С другой стороны, при внимательном рассмотрении налогоплательщиков их можно разделить на разные группы с разными судьбами. Есть крупные транснациональные компании (ТНК), которые за долгие годы сформировали эффективные механизмы снижения налоговых платежей, но эти же компании являются очевидными целями для законодательных новшеств и для активного и креативного налогового аудита в странах извлечения прибыли, где налоговые органы сегодня обладают колоссальным объемом информации о деятельности ТНК. Налоговые споры таких компаний традиционно обеспечивают появление необычных судебных прецедентов, меняющих и развивающих международное налоговое право. Относительно недавно появились крупные цифровые компании, которые, даже несмотря на убыточность, демонстрировали стремительный рост капитализации, а фискальные власти отдельных стран проявляли аппетит к их налогообложению, что требовало принятия новых правил. Для всех компаний реальность демонстрирует, что золотое время агрессивного использования офшоров для международного налогового планирования осталось позади. Есть группа российских налогоплательщиков, которые 20 лет активно использовали офшоры, а потом откликнулись на призыв государства вернуть контроль за российскими активами в рамках программы деофшоризации, теперь они избавлены от головной боли в отличие от тех, кто проигнорировал весьма привлекательные налоговые правила амнистии капиталов. В налогообложении, как правило, неожиданности случаются только у тех, кто плохо подготовился. Практически все международные налоговые нововведения в мире и в России за последние 20 лет не случались абсолютно внезапно, обычно можно было разглядеть на горизонте появление новых налоговых

инициатив или проблем, которые имели высокие шансы глобализироваться. Например, обсуждая с коллегами-практиками по Академии БЭПС вопрос приостановления действия отечественных налоговых соглашений, мы выяснили, что бизнес с определенного момента ожидал наступления проблем с применением налоговых соглашений и включил этот фактор для целей оценки рисков задолго до марта 2023 года. Аналогичное случалось и раньше. В то время как острые фазы применения концепции фактического права на доход и деофшоризация в целом застали большинство налогоплательщиков и налоговых консультантов врасплох, многие коллеги по Рос-ИФА просто сказали: «Ну, мы же это обсуждали, вопрос был только во времени, когда конкретно это случится». Мы с С. Аракеловым, будучи молодыми аспирантами, чтобы всколыхнуть налоговую общественность, опубликовали большую статью о фактическом праве на доход в 2001 году в журнале «Законодательство» в надежде привлечь внимание к этой теме, но это мало кого тогда заинтересовало: проблем же в судах не было. А когда все начало в этой теме быстро развиваться, налогоплательщики и консультанты обижались, хотя надо было просто внимательно налоговые соглашения читать, там в отношении фактического права на доход еще в советские времена «флажок поставили».

Для государства стоят обычные вопросы поиска оптимального баланса между прямыми фискальными интересами и желанием поддержать инвестиционную активность. В любом случае налоговое администрирование нужно совершенствовать. Мы видим, что государство активно себя проявляет в самых разных эпизодах — от приостановления налоговых соглашений до введения налога на сверхдоходы. В части международного налогообложения неизбежно придется сфокусироваться на том, что Россия предложит дружественным странам кроме сегодняшних положений налоговых соглашений. Потребуется налоговая защита нашего бизнеса, который уже сталкивается с налоговыми проблемами за рубежом.

Сейчас в условиях упомянутого мной снижения интереса к происходящим событиям в глобальном международном налогообложении наблюдается по разным причинам и снижение качества подготовки молодежи к работе в данной сфере. Существует



конфликт между возможностями для подготовки специалистов и спросом на таких специалистов, который сейчас оказался высок и будет только расти. Среди профессионалов в сфере международного налогообложения много энтузиастов своего дела, мы все время стараемся инициировать образовательные проекты по этому направлению. Приятно увидеть, что руководство МГЮА поддержало запуск в этом году новой полностью англоязычной магистерской программы *International Tax Law* для глубокого изучения международного налогового права! Мы с коллегами-практиками во время пандемии инициировали проект краткосрочных курсов по международному налогообложению для разновозрастной аудитории и по поддержке профессионального общения (Академия БЭПС). ФНС России третий год подряд запускает муткорт (модельный судебный процесс) по международному налогообложению для студентов *InTax*³, феерическое мероприятие, собирающее десятки команд из разных стран, и этот конкурс для участников — высокоэффективный факультатив для изучения международного налогового права и платформа профессионального общения молодежи. Финансовый университет организовал с Фискальным институтом при Государственном налоговом комитете Республики Узбекистан совместную бакалаврскую программу по международному налогообложению. Сейчас мы с коллегами и друзьями Борисом Бруком и Владимиром Гидиримом открываем проект создания библиотеки по международному налогообложению, в которую мы передадим свои книги (свыше 1000), чтобы молодые юристы смогли полноценно изучать иностранную литературу. Ищем партнера, который сможет принять такую библиотеку.

— **Позволяет ли редомициляция облегчить налоговую нагрузку на бизнес?**

— В сегменте тех, кто пострадал от санкций, редомициляция оказалась востребованной, хотя история развития этого инструмента была очень непростой. Это фактически плата за слишком наивное налоговое планирование в прошлом, отсутствие у налогоплательщиков вариантов на случай кризисных сценариев, и гордиться этим институтом можно только частично, например тем, что государство пришло

на помощь российскому бизнесу, попавшему в зарубежные тиски. В целом редомициляция, бесспорно, выглядит налогово привлекательной.

— **Как бы Вы охарактеризовали предлагаемые ОЭСР изменения в рамках реализации проекта Pillar 2? Почему откладывают вступление в силу отдельных положений этого пакета?**

— Для ответа на этот вопрос прежде всего скажу, частью чего является Pillar 2. Это Проект БЭПС, или правильнее называть его планом борьбы с БЭПС (размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения). Проект БЭПС — уникальное явление в налогообложении и в праве. Живой океан со своими течениями (включая подводные), землетрясениями, штормами, Эль-Ниньо и Ла-Нинья, налоговый Солярис! Что-то в этом океане является относительно стабильным, что-то все время изменяется, а что-то прячется в глубине.

Из 15 действий, предусмотренных Проектом, по 14 за 2014–2015 годы появились финальные документы, и казалось, что заявленные проблемы в целом выявлены и скоро будут решены. Но прошло время, и у многих стран возникло ощущение, что немного изменилось. Некоторые государства ожидали в результате реализации этого плана получить супердоходы, но этого не произошло. Крупные ТНК продолжили подстраиваться под антиуклонительные меры. В результате следующим этапом БЭПС стал проект Pillar 1 и 2. Само их появление — это не что иное, как свидетельство неуспешности первой части Проекта БЭПС. Но этот план в целом появился как налоговый тянитолкай с головами, смотрящими в разные стороны. Одна повернута в сторону борьбы с агрессивным международным налоговым планированием, а вторая — в сторону защиты налоговых интересов ТНК. То есть изначально в проект заложен принципиальный конфликт, который непонятно, как разрешить. Не все страны и налоговые специалисты на это обратили внимание, хотя это было четко зафиксировано в самых первых документах Проекта БЭПС.

Налогообложение цифровой деятельности, которой посвящено действие 1 Плана действий БЭПС — «Решение налоговых проблем и особенности налогообложения в эпоху цифровой экономики», — вообще

³ Телеграм-канал мероприятия. URL: https://t.me/InTax_2022 (дата обращения: 30.10.2023).

не связано с размыванием налоговой базы, природа этого действия совсем иная, мало сочетаемая с остальными 14 действиями. Есть и другие взрывоопасные элементы в Проекте, с которыми не так легко оказалось справиться, что и проявилось, например, в фискальной войне между США и некоторыми странами — сторонниками цифрового налогообложения, и это случилось непосредственно после финализации первой стадии Проекта БЭПС.

Международные налоговые вопросы всегда были чрезвычайно сложными, и то, что самые разные проблемы этой сферы объединены для решения в одном проекте, делает честь его организаторам, но чуда не произошло, по многим проблемам работающих решений найти не удалось. Наверное, хорошо, что были поставлены амбициозные цели, но объективно никто не оказался готов к выработке общего эффективного решения. В итоге предложения проекта *Pillar 2* тоже оказались сыроватыми. *Pillar 2* принципиально отличается от всего, что было в БЭПС раньше, так как предусматривает не совершенствование и синхронизацию традиционных антиуклонительных правил, а внесение содержательных и новаторских изменений непосредственно в национальные налоговые правила и соглашения. Согласиться на такие коллективные изменения государствам будет намного сложнее, чем подписаться под Многосторонней конвенцией (*MLI*) из первой части Проекта БЭПС. В то же время жизнь заставляет менять правила международного налогообложения, этот процесс идет. И вопрос только в том, в какой части изменения будут инициативно вводиться отдельными государствами, а в какой будет обеспечена определенная межстрановая кооперация.

— В рамках этого проекта рождаются документы, не имеющие прямого действия. Не все страны имплементируют условия, о которых, казалось бы, договорились. В чем может быть причина?

— Я же говорю, это налоговый Солярис, тут все необычно и непредсказуемо! С самого начала проекта было объявлено, что, поскольку согласовать и обеспечить оперативное принятие юридически обязывающих инструментов для внедрения всех инициатив Плана действий БЭПС не получится, давайте проявим инициативу и обеспечим реализацию проекта доступными средствами. Кто как

сможет, тот так и обеспечивает, что не исключает и принятия международных договоров. Конечно, по сравнению с тем временем, когда вообще не было никакой глобальной координации подобного уровня, это серьезный прогресс. Хорошо, что есть площадка для обсуждения проблем и решений, есть широкое (а не только экспертное) понимание того, что предлагается, но возможность привести все предложения к какому-то единому налоговому межгосударственному плану даже в перспективе не прослеживается. Декларация движения к консенсусу, продвигаемая ОЭСР, пока не означает его достижения в ближайшем будущем.

— Может ли быть какая-то польза от проекта *Pillar* для российского права и бизнеса?

— Пока не понятно, какая в среднесрочной и долгосрочной перспективе могла бы быть польза от *Pillar 1–2* для России с учетом того, что мы в целом попали в период слабой предсказуемости согласований на международном уровне. Кроме того, основа *Pillar* — договоренность на уровне «Большой семерки», которая прекратила фискальную войну между США и другими развитыми странами. Другим государствам, особенно тем, кто не участвовал в выработке компромисса, сложно понять все нюансы продекларированного баланса, его соответствие разрабатываемым документам и дальнейших способов практической реализации *Pillar*.

России надо ставить в центр своей международной налоговой политики собственные интересы, что мы часто и наблюдаем последние годы. Запущенная реформа налоговых соглашений и последующее приостановление налоговых соглашений с недружественными странами, ряд недавних законопроектов фактически являются российским *Pillar*. Этим изменениям не хватает последовательности в деталях, но стратегически изменения скорее являются движением в сторону формирования новой национальной политики международного налогообложения.

— Изменились ли подходы к налоговому планированию со стороны российского бизнеса?

— Конечно, отечественный бизнес изменился в этой части. Отмечу, что он стал более обстоятельным



в международном налоговом планировании. Было допущено много ошибок и проявлено достаточно наивности, но пережитое не прошло даром. Это касается, кстати, не только бизнеса, но и государственных органов, которые тоже повзрослели в части понимания международного налогообложения, сотрудничества с налогоплательщиками, и это повлияло на практическое налоговое планирование. Офшоризации в целом стало намного меньше, она утратила место едва ли не основного метода в налоговом планировании, на первый план выходят иные способы. В результате международное налоговое планирование стало принципиально другим, если мы сравним его с тем, что было в начале века.

Еще одна сторона налогового планирования: им занимаются всегда вполне конкретные люди, и эти люди профессионально серьезно изменились за последнее время. Помню, как еще лет 15 назад финансовые директора ведущих компаний могли серьезно рассуждать о том, что оставить 20% дохода в групповой офшорной компании — это абсолютно законно и даже одобрено налоговыми органами. Спорить было бесполезно (и даже опасно), так как позиция формировалась по принципу «а где судебные дела, когда налоговые органы это оспорили и выиграли?». Сейчас я слушаю этих людей, и, конечно, очевидно, что они научились на своих ошибках, но многие продолжают смотреть назад, ориентируясь исключительно на сформировавшуюся практику. Есть и другая болезнь — «боюсь-боюсь», когда, не понимая природы развития антиуклонительных правил, коллеги без оснований генерируют налоговые риски на каждом шагу, создают головную боль руководству, акционерам, контрагентам и клиентам. Тенденции развития налогового права, которые во всех странах применительно к борьбе с уклонением от налогов в целом формируются по похожему сценарию, по-прежнему мало кого интересуют. Но придется с этим разбираться в связи с локализацией, о которой мы уже говорили, имея в виду экспансию реального бизнеса за рубеж. Придется окунуться в международные налоговые вопросы других стран в вопросах не только транзитных операций, но и реального бизнеса. Автоматически произойдет сравнение того, что происходит у нас, и того, что развивается в других странах. Сейчас в России всплеск интереса к учебе в аспирантуре, многие молодые коллеги отправились работать над диссертациями по международному

налоговому праву, это должно помочь разносторонне оценить опыт последних лет и выявить тенденции развития международного налогообложения, заглянуть в будущее.

— **Деофшоризация началась примерно 10 лет назад. В какой стадии она сейчас находится?**

— У нас деофшоризация включает в себя целый набор мероприятий, и большая их часть налогового свойства. Практически все налоговые меры, которые были приняты в рамках деофшоризации, вводились как постоянные, за исключением амнистии капиталов. Амнистия была временной, и впоследствии проводились новые амнистии на разных условиях. Деофшоризация продолжается и сейчас, потому что до сих пор есть те, кто продолжает агрессивно использовать офшоры. Пока будут такие налогоплательщики, тема деофшоризации долго будет актуальна, но поле ее применения обречено сокращаться. Она идет успешно, многие отказались от использования офшоров и не вернулись к ним. Сейчас можно увидеть всплеск запросов на создание иностранных компаний, но в основном это техническая реакция на необходимость решения операционных проблем бизнеса. Это не офшоризация 1990-х и 2000-х годов, когда наш народ нацеливался на вывод средств в офшорные дали навсегда. Я уже говорил, что сейчас фактически начинается экспансия российского бизнеса за рубеж, конечно, найдутся и те, кто захочет заработанные в других юрисдикциях доходы не переводить в Россию и воспользоваться трещинами в законодательстве о контролируемых иностранных компаниях (КИК). Абсолютного устранения использования офшоров не произойдет.

— **Можно ли провести четкую границу между офшором и неофшором? Выработаны ли объективные доктринальные критерии для различения таких юрисдикций?**

— Некоторые критерии можно найти в законах о КИК, в правилах применения нулевой ставки по получаемым дивидендам. Если посмотреть на наше законодательство, то мы увидим, что к офшорам относятся юрисдикции с определенной степенью налоговой прозрачности и налоговой ставкой в сравнении с российским налогом.

— Но это же произвольно установленная ставка. Если бы мы установили ставку в 40%, то и офшоры определялись по-другому. Разве нет универсального научного определения того, что такое офшор?

— Этот термин объединяет под собой самые разные юрисдикции. Классический офшор — это остров, где нет никакого производства, реального бизнеса, а проводится только регистрация компаний, информацию о них никому не выдают. Но офшорные черты можно встретить и во многих развитых странах — Англии, США, Швейцарии, что иногда вызывает раздражение у соседей. ЕС пытался бороться и с нашим режимом налогообложения иностранных компаний, так как считал, что по сравнению с используемыми европейскими стандартами российский режим является офшорным. Для разных целей формулируются специальные определения офшора. Например, для целей валютного регулирования или борьбы с отмыванием денежных средств могут быть разные критерии офшоров. Регуляторы могут издавать списки таких стран, чтобы упростить идентификацию. Произвольности в определении офшоров нет, есть оценочность.

— Сейчас офшоры начали взаимодействовать с другими государствами. В чем их интерес? Ведь раньше они жили за счет своего офшорного статуса, который предполагал в числе прочего обеспечение конфиденциальности. Деофшоризация выбивает основу экономики офшорных юрисдикций?

— Кипр — хороший пример, чтобы продемонстрировать живучесть офшоров и их место в экономике. Когда-то это был классический офшор, но после вступления в ЕС от него потребовали выполнить определенные требования, изменившие его налогово-офшорный статус. В отношениях с Россией Кипр после вступления в Евросоюз еще долго придерживался прежней политики офшора, не предоставлял налоговую информацию. Это привело к тому, что Кипр, как и Нидерланды, включили в России в проект перечня офшоров в целях вводимой нулевой ставки по дивидендам. Нидерланды сразу приняли меры по официальным каналам, чтобы быть исключенными из этого списка, пришлось учитывать российские требования. Кипр махнул

рукой и остался в том списке единственной страной из ЕС, полностью квалифицированной как офшор. Вскоре стало понятно, что это серьезно повлияло на оформление инвестиций в Россию и из России с использованием кипрских компаний. Кипр почувствовал, что теряет инвестиционную привлекательность, и приложил усилия, чтобы его исключили из этого списка, став в конце концов образцовой юрисдикцией по обмену налоговой информацией. При этом он в той степени, в которой позволяют правила Евросоюза, остается привлекательным для бизнеса в сравнении со многими другими юрисдикциями.

Офшорные юрисдикции — очень гибкие и креативные, они вполне найдут себе место в новом мире налоговой прозрачности.

— То есть старые офшоры сохранили сравнительные преимущества?

— Да, по ставкам, по налоговому администрированию, открытости налоговых органов, скорости выдачи документов. У Кипра в этом плане хорошая длительная история. Были случаи, когда некоторые маленькие европейские страны рассчитывали стать привлекательными для бизнеса в качестве офшоров, вводя разные привилегии, но мало кому это удалось, так как для возникновения доверия нужно время.

— Получается, стать офшором сложно, эту репутацию еще надо заслужить?

— Можно привести пример прибалтийских и восточноевропейских режимов, когда предлагались паспорта в обмен на определенные инвестиции. Но мы увидели, как эта инициатива быстро свелась почти к нулю. Если говорить о серьезном бизнесе, то он обычно консервативен и ищет проверенные временем юрисдикции.

— Может быть, России стать офшором?

— Вопрос в том, зачем ей это нужно. Офшорами часто становятся мелкие государства, у них кроме этого статуса ничего нет. Мы же, став офшором, можем растерять то, что имеем, и попадем в многочисленные черные офшорные списки. Наличие специальных налоговых режимов для международ-



ного бизнеса, которые у нас теперь есть, вряд ли делает Россию настоящим офшором. Это, скорее, результат борьбы с зарубежными офшорами. Если бы в России не было суперувлечения офшорами, возможно, создания на наших двух островах специальных налоговых правил и не потребовалось бы.

— А может ли быть такой сценарий, что нас санкциями доведут до такого состояния, что мы махнем рукой и устроим у себя сплошной офшор? Или мы навечно в антиофшорной группе государств?

— Да, мы крепко, хотя и бесосновательно, вписаны Евросоюзом в число неправильных налоговых государств. Как это часто бывает в последнее время, не очевидно, есть ли ЕС от этого какая-то польза. Но все течет и меняется, и ЕС тоже придет в себя, никакой вечности в этом вопросе не будет. Мировая налоговая система нуждается в новых идеях. Конечно, не в такой идее, что никто нигде не платит налоги, но точно есть запрос на адаптацию налоговой системы к современному бизнесу, мобильному и цифровому. Ведь все налоговые соглашения придуманы довольно давно, и они почти не реформировались. Проработка того, что надо поменять, идет с колес, нет времени на обстоятельное формирование.

— Как сейчас обстоят дела по обмену информацией с налоговыми органами других стран?

— Когда я много лет назад работал в маленькой налоговой инспекции, некоторые инспекции запрашивали информацию, даже не читая налоговых соглашений и не изучая процедурные правила. Просто могли куда-то за границу отправить письмо с просьбой предоставить информацию, и самое интересное, что на такой запрос мог прийти содержательный ответ! Сейчас соглашения с нашей стороны не полностью приостановлены, в том числе положения об обмене информацией действуют. Но фактическая ситуация с обменом зависит от страны. Некоторые перестали обмениваться, и Россия соответственно не обменивается, исходя из принципа взаимности. Если мы посмотрим на ситуацию, которая складывалась ранее, то увидим, что есть определенные совпадения: те страны, которые поспешили приостановить обмен, и в прошлом

тоже не были активными его участниками. Великобритания и Швейцария, например. За отказом предоставлять информацию может стоять еще и желание обеспечить коммерческую и налоговую привлекательность своего государства — мы лучше других, вы будете чувствовать у нас себя в большей безопасности. Просто бизнес.

— А разве налоговые соглашения предусматривают механизм приостановки?

— Идея с приостановкой отдельных частей соглашений была придумана не нами. Американцы давно ее предлагают, так как есть необходимость в ряде случаев не «убивать» целиком соглашения, а заморозить на время отдельные положения или части. Процесс приостановки СИДН с Россией начала Латвия. Но первыми, кто торпедировал в больших масштабах налоговые соглашения на общемировом уровне, были США, я имею в виду историю с FATCA⁴, фактически это был удар по применению налоговых соглашений, хотя и в очень экзотической форме. Некоторые страны какие-то отдельные положения налоговых соглашений не применяют, делают это с использованием различной юридической техники, что породило специальный термин — *treaty override*. Мировая налоговая практика и повестка совсем не бесконфликтные, как это может показаться.

— Сохраняется ли в настоящее время функция офшоров?

— Наверное, золотой век офшоров уже в прошлом, если иметь в виду их использование в агрессивном налоговом планировании, но у них пока остается свое место, против чего многие страны особенно не возражают. Дело в том, что офшорные компании сами по себе — безобидный нейтральный инструмент, как и любая другая компания. Вопрос в том, в качестве какого средства и с какой целью этот инструмент используется. Офшорные компании могут использоваться вполне прозрачно и неагрессивно, а обычные компании, зарегистрированные во вполне уважаемых местах, могут быть частью ужасных налоговых комбинаций.

⁴ *Foreign Account Tax Compliance Act* — Закон о налоговой отчетности по зарубежным счетам. — Прим. ред.

— Как законодатель и практика оценивают необходимость создания технических компаний для организации международной логистики?

— Как понимаю, речь идет о компаниях, которые российский бизнес и граждане вынуждены использовать, чтобы решать некоторые операционные проблемы бизнеса и управления активами из-за санкций недружественных государств. Это новый вопрос для государственных органов и судебной практики, на который пока нет ответа, и вряд ли этот ответ появится в налоговом законе. Очевидно, что будет неправильно относиться к операциям с такими компаниями, как к операциям с однодневками. Возможно, пока будет, как с сусликом, которого вроде нет, а он есть, а в дальнейшем справедливая практика сформируется, ручные и законодательные инструменты для этого есть.

— Как сейчас практика подходит к вопросу привлечения к субсидиарной ответственности бенефициаров за исполнение налоговых обязательств компаний?

— С одной стороны, данный вопрос надо рассматривать в целом, как часть института субсидиарной ответственности, каких-то особых налоговых подходов быть при этом и не должно. С другой стороны, в налоговом законодательстве развиваются специальные правила и сопутствующая им практика, связанная с возможностью взыскания неуплаченных сумм налогов с бенефициаров. Нечеткость этих норм Налогового кодекса создает поводы для очень вольных толкований налоговыми органами, и предстоит пройти через этап формирования предсказуемых подходов.

— Со следующего года страны, которые состоят во Всемирной торговой организации, могут получить право облагать таможенными пошлинами и другими сборами так называемые электронные передачи (цифровые товары, услуги, сервисы). Сложно представить, каким образом подобные поставки будут контролироваться. Как это может отразиться на российском бизнесе? Стоит ли России вводить подобные пошлины?

— Частично взимание похожих сборов уже реализуется, например в случаях поставок товаров в комплекте с программным обеспечением (ПО).

То есть принципиально этот подход уже отработан. Таможенники понимают, что такое ПО и как его цену добавить в таможенную стоимость товара. Что касается налогового администрирования, тут вариант налогообложения цифровых товаров и услуг для тех, кто физически не присутствует в стране, был отработан в России, когда вводился налог на *Google* (НДС в размере 16,67% для компаний-нерезидентов, оказывающих цифровые услуги гражданам России на ее территории). И иностранные компании встали на учет и начали его платить. Конечно, не все, но многие. Стоит отметить, что в XXI веке налоговое послушание в принципе преобладает в поведении налогоплательщиков. Возможно, компании будут спокойно смотреть на какие-то дополнительные таможенные платежи, лишь бы их бизнесу ничего не угрожало.

— Как можно объяснить усиление налогового послушания субъектов налогообложения? Оно обусловлено низкими налоговыми ставками?

— Да, думаю, что и по этой причине. Ставки меняли в несколько этапов, которые были связаны с кризисными ситуациями в экономике. Государство снижало ставки, чтобы помочь налогоплательщикам. Кроме того, добросовестное налоговое поведение постепенно становится частью корпоративной культуры компаний, которые хотят выглядеть респектабельно. Но есть и циничный элемент — в глазах инвесторов хорошо бы смотреться менее рискованно и не провоцировать клиентов на то, что они могут не захотеть работать с теми, кто будет замечен в уклонении от налогов. Если мы говорим о публичных компаниях, то акционерам не нравится, когда их акции резко теряют в цене на новостях о налоговых доначислениях компании.

— Но последний кризис был достаточно давно.

— Ставки с тех пор и не выросли. После этого еще прошла американская налоговая реформа. При Трампе налог на прибыль корпораций снизился с 30% до 21. Байден успел немного развернуть ситуацию в обратную сторону, но все равно ставка не вернулась к 43% и даже 35. В Европе в свое время корпоративный налог на прибыль мог достигать 50%. У нас в 1990-е годы налог на прибыль составлял 35% и были серьезные ограничения по вычету расходов. После принятия Налогового кодекса ставку понизили



до 24%, но отменили крупные льготы, включая льготу по вложениям в основные средства. Сейчас никто даже не вспоминает об этом.

— **Интересный переход. О нем мало говорят.**

— Потому что налогоплательщики о снижении ставок быстро забывают.

— **А как же быть с налогом на сверхприбыль? Это же завуалированное повышение налога на прибыль.**

— Все налоги такого рода, которые вводились за последние 100 лет, — это налоги на то, что «упало с неба», на доход особой категории, это не совсем заработанная прибыль, некоторые называют ее неосновательным обогащением. Да и сверхприбыль ограничена для целей расчета налога, платить придется в году, следующем за годом получения сверхдохода. Налогоплательщики вряд ли будут серьезно возражать против такого налога, если только не окажутся в каких-то нестандартных ситуациях, когда этот налог окажется несправедливым. Ряд подобных ситуаций был озвучен бизнесом, и это было учтено при установлении налога. Введение налога, конечно, нарушает традиционный подход к налогообложению, но в условиях супертурбулентности цен это может быть вполне адекватная мера.

— **Может быть, ставка налога на прибыль уменьшается, потому что растут другие налоги, например НДС?**

— Когда в России говорят, что НДС вырос, надо вспомнить, что его ставка вернулась к предыдущему уровню, который был до кризиса, и вообще у нас эта ставка не рекордная по сравнению с европейскими. Прямой зависимости между изменениями ставок различных налогов не наблюдается, возможны самые различные сочетания.

— **Раньше считалось, что прямой налог лучше косвенного и что надо стремиться к установлению только прямых налогов. Нет ли сейчас тенденции к увеличению косвенных налогов?**

— Вряд ли тут можно дать общий ответ. В разных странах разные системы. У кого-то налоговая на-

грузка ложится в большей части на физических лиц. Поскольку у нас есть ресурсные налоги, надо учитывать, что значительная часть бюджета наполняется из этих источников. Если же сравнивать со средними европейскими странами, не имеющими природных ресурсов, то и между ними можно встретить совершенно разные подходы к организации налоговых систем. Наша система от многих отличается тем, что она единая — бюджетная система, налоговая служба, единый кодекс. Не столь много стран в мире, где все так же работает. В нашей системе есть много рационального или откровенно хорошего для налогоплательщиков, чего они часто не замечают. Например, у нас очень короткий период, который может проверяться налоговыми органами, относительно невысокие санкции за нарушения, много возможностей для исправления допущенных нарушений.

— **Помните, была идея введения общего налога с развитых стран в целях поддержки беднейших стран? Как Вам кажется, эта идея еще жизнеспособна?**

— Всегда в налогообложении появляются какие-то остроумные идеи, которые могут даже казаться авторам и некоторым странам чрезвычайно интересными и очень практическими. Но если их реализация не поддерживается большинством стран, это не будет работать. Сейчас многие страны в таком тяжелом бюджетном дефиците, что им просто нечего отдавать. Если они будут делиться с другими странами, увеличится дефицит их собственного бюджета и вырастет инфляция. От этого бедным странам лучше не будет. Если ТНК из богатых стран перестанут применять агрессивные налоговые техники для дохода, извлекаемого из развивающихся стран, это будет реальным подспорьем для последних.

— **Сейчас в планах государственных органов выводить из тени доходы граждан. Будет ли это эффективно, на Ваш взгляд?**

— Раньше тоже пытались выводить доходы населения из тени. Это очень сложно, в теории налогообложения есть разные позиции на этот счет. Например, есть мнение, что люди просто должны обеспечить по минимуму себя и свою семью, большого смысла выводить их из тени, вероятно, и нет, достичь желаемого может быть очень дорого. Думаю, что через

органичный рост налоговой культуры постепенно мы естественным путем придем к нужному результату. Успешные эксперименты фискальных органов в этом направлении уже есть — самозанятые, упрощенка. Но стоит ли гоняться за каждой бабушкой, сдающей комнату в коммуналке? Это вряд ли поможет наполнить бюджет. Кроме того, государство должно активнее использовать демонстрацию того, что им делается в интересах населения за счет собранных налогов. У нас люди в целом абсолютно дремучие в этих вопросах... Наверное, в Москве мы точно можем увидеть, как уплаченные налоги возвращаются гражданам в различных формах, одни только транспортные проекты чего стоят! Но если не акцентировать на этом внимание, налогоплательщики не связывают происходящее вокруг них с уплачиваемыми налогами.

— **Сейчас забуксовал законопроект по освобождению от НДФЛ, если доход гражданина не более 30 000 руб. в месяц. Надо ли вводить прогрессивный налог и освобождать от НДФЛ минимальный доход?**

— Элемент прогрессии и отказ от обложения налогом определенных минимальных сумм у нас уже внедрен в законодательство. Принципиально никто не спорит с тем, что в долгосрочной перспективе за развитием прогрессивной шкалы и установлением реального минимального вычета будущее, но над конкретными правилами и, главное, над сроками реализации таких шагов еще надо подумать. Часто подобные законопроекты появляются, минуя Минфин России, и реальную цену налоговым бюджетным потерям авторы законопроекта могут не знать. Они действуют, желая помочь людям с небольшими доходами, но если эти доходы исчезнут из бюджета, то встанет вопрос, как их компенсировать.

— **На Ваш взгляд, требуются ли какие-то изменения в российской налоговой системе сейчас?**

— Вряд ли нужны кардинальные перемены, объявленная донастройка налоговой системы — вполне адекватная мера. Несмотря на все усилия по упрощению ведения бизнеса, законодателю и налоговым органам есть еще над чем поработать, чтобы налогоплательщики меньше внимания уделяли техническим аспектам налогообложения. В части на-

логообложения прибыли организаций вполне можно обсудить вопрос возврата к бухгалтерской прибыли как основе налоговой базы. Но и бизнес должен измениться. У нас так получилось, что налогоплательщик иногда вроде и средний или даже малый, но осуществляет сложнейшее структурирование своей деятельности. Раньше такого не было. Целое поколение налогоплательщиков выросло в условиях, когда можно было относительно спокойно создавать налоговые схемы. Вырос и консалтинговый бизнес, который обслуживал все эти ухищрения. Налоговикам пришлось в этих схемах разбираться, возникло огромное количество споров и судебной практики, досталось и правым, и виноватым. Многие до сих пор считают, что налогообложение — это игра в лотерею с государством, надо просто найти подходящих юристов, создать различные компании, выстроить схему и попытаться счастья. Государство вынуждено с этим разбираться, что влечет нагрузку и на фискальную систему, и на суды. Ситуация меняется, но очень медленно и неравномерно. Иногда на глаза попадают региональные налоговые споры, и как будто в машине времени покатался... Когда бизнес будет более открытым, тогда и реакция налоговиков будет другая, и толкование налоговых правил будет не таким формальным, как сейчас. Заметно, что растет уровень налоговой культуры. Хорошо, если бы ее кто-то целенаправленно формировал, хотя бы говорил о ней, но это вопрос уже к государству. Например, помнит же каждый: «Заплати налоги и спи спокойно». Всего один эпизод, а как въелось в память. Сейчас развивается тема клиентоцентричности (клиентоориентированности) в органах исполнительной власти, включая налоговые органы. Это хороший повод творчески и неформально подойти к вопросу развития одновременно и налоговой культуры.

— **Может, государство должно сделать первый шаг навстречу налогоплательщику и вовсе отменить уголовную ответственность за налоговые нарушения?**

— Государство это делает, только не говорит об этом. Меры налоговой ответственности по сравнению с теми, что были в 1990-е годы, значительно смягчились, штрафы, пени на порядок стали меньше. Сейчас если плательщик сам устранил нарушение, заплатил, то его нельзя привлечь к ответственности, даже по уголовному делу производство будет



прекращено. Да и дело нельзя сейчас возбудить без налоговой проверки, что тоже является серьезной гарантией для налогоплательщиков. У нас трехлетний срок для проверяемого налоговиками периода, обычный срок в других странах — от 6 лет. В некоторых государствах вообще срока нет. Если присмотреться к налоговым статьям в Уголовном кодексе РФ, то там и так для сознавшихся и исправившихся ответственность исключается. Совсем исключать уголовную ответственность за налоговые преступления рано.

— **А что за устрашающая акция была с блогерами?**

— Вопрос в том, почему эта кампания не началась намного раньше. У нас были и другие самые разные налоговые истории, когда можно было спросить у налоговых органов: зачем ждать столько лет? Налоговые органы, конечно, всегда заняты, их нельзя обвинить в безделье, но есть очевидные лица для налоговых проверок. Хорошо, что в итоге обратили внимание на эту сферу деятельности.

— **Что такое пограничный углеродный налог, который введен в ЕС? Каково его значение для российского бизнеса?**

— Введение пограничного углеродного налога на импортируемые в ЕС товары, производство которых связано с большим объемом углеродных выбросов, — давняя мечта европейцев.

— **Эта история борьбы с загрязнением, направленная на уменьшение углеродного следа?**

— В целом это история бессильной злобы, когда не хочется платить высокие цены за энергоносители из других стран. И эта фискальная логика не направлена в целом против нас, есть и другие страны, которые могут пострадать. Фискальная логика, применяемая

против определенных стран, не редкость, ее можно встретить и в появлении цифровых налогов, которые были введены фактически против американских компаний. У европейцев не получилось создать своих цифровых гигантов, вот и пришла идея обложить налогом более успешных чужаков.

— **Возникает вопрос: кто теперь этот налог будет платить, если нефть и газ напрямую у России не покупают?**

— Да, не очень понятно, кто реально пострадает. Плюс последние экономические изменения могут свести на нет все эти инициативы. Если сложится рынок продавца, то покупателю будет уже не до креативного налогообложения.

— **Как сейчас живет консалтинговый бизнес в области налогообложения? Стало легче или труднее работать?**

— Из России ушли или продолжают уходить крупные и средние ТНК, которые раньше генерировали много сложной международной налоговой работы. Конечно, это сразу сказалось на деятельности специалистов в сфере налогообложения. Но появилось много другой работы. Она по объему меньше (например, налогообложение физических лиц, российских компаний, которые переориентируются на другие страны), но налоговые вопросы есть всегда. У нас были компании, которые привыкли работать с Европой, и когда возникла необходимость что-то изменить радикально в международной структуре бизнеса, оказалось, что многие специалисты индустрии просто не готовы к этому. Поэтому кто-то потерял работу, но кто-то приобрел новых клиентов и новые направления. Многие консалтинговые фирмы стали дробиться, некоторые коллеги начали свои практики, потому что сейчас существует колоссальный спрос, и он до сих пор растет. ⁹