Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»

На правах рукописи

Засыпкин Виталий Алексеевич

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ НЕДОБРОСОВЕСТНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук,
профессор
Мошкова Дарья Михайловна

Москва – 2025

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 3

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ 17

§1. Налоговая конкуренция как категория в налоговом праве 17

§2. Развитие правового регулирования противодействия недобросовестной налоговой конкуренции. Генезис разграничения «недобросовестной» и «добросовестной» налоговой конкуренции 37

§3. Система правил противодействия недобросовестной налоговой конкуренции. Офшорные юрисдикции и недобросовестные преференциальные налоговые режимы как формы недобросовестной налоговой конкуренции 66

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ПРЕФЕРЕНЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ 99

§1. Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц в Российской Федерации 99

§2. Пределы влияния управляющих компаний преференциальных налоговых режимов на правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц в Российской Федерации 128

§3. Рекомендации по применению правил по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции в Российской Федерации 153

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 174

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ 179

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования обусловлена тем, что способность достижения стоящих перед государством целей во всех сферах жизнедеятельности общества определяется, в первую очередь, величиной его финансовых ресурсов. Поскольку основным источником доходов являются налоговые поступления, государство всегда должно стремиться поддержать надлежащий уровень поступающих налогов.

Глобализация, развитие технологий и естественная конкуренция государств способствовали возникновению налоговой конкуренции. Политика снижения корпоративного налога в последние десятилетия доказала эффективность для привлечения иностранных инвестиций, роста национальных экономик и повышения благосостояния населения.

Государства с недостаточными ресурсами стали использовать налоговую сферу для привлечения капитала, фактически продавая услуги по снижению налогов и защите активов от изъятий. Другие государства применяют преференциальные налоговые режимы, создавая замкнутую экономику дочерних компаний транснациональных корпораций.

В конце 1990-х годов Европейский союз (далее – ЕС, Евросоюз) и Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) признали необходимость противодействия такой деятельности, обозначив её как недобросовестную налоговую конкуренцию. Эти объединения государств разработали систему правил противодействия, выделив две формы недобросовестной налоговой конкуренции — офшорные юрисдикции и недобросовестные преференциальные режимы.

Противодействие этому явлению свидетельствует о новом уровне развития государства в налоговой сфере, требуя глубоких знаний международного налогового права у сотрудников налоговых органов. Большинство государств,

включая Россию, основывают свои подходы на инициативах и соглашениях, предложенных ЕС и ОЭСР.

Квалификация государства в качестве офшорной юрисдикции или юрисдикции, поощряющей создание недобросовестных преференциальных налоговых режимов на своей территории, снижает его инвестиционную привлекательность, ограничивая возможности налогоплательщиков таких стран пользоваться налоговыми льготами и осуществлять международную предпринимательскую деятельность.

Необходимо отметить, что в последнее время противодействие недобросовестной налоговой конкуренции приобрело черты санкционного давления[1]. Так, в 2023 г. Россия была включена в список несотрудничающих юрисдикций ЕС в связи с претензиями в отношении режима специальных административных районов (далее – САР), однако фактически это решение связано с политическими причинами после начала специальной военной операции на Украине[2].

Россия ответила расширением перечня юрисдикций с льготным налогообложением или недостаточной прозрачностью, включив в него не только «традиционные офшорные юрисдикции» (Кипр, Монако и др.), но и государства-метрополии различных офшорных юрисдикций, которые являются государствами-членами ЕС и ОЭСР (США, Великобритания, Франция и др.)[3].

Несмотря на политические причины включения России в ограничительные списки, важно использовать механизмы противодействия недобросовестной

---

[1] ECOFIN. Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, 14 February 2023 [Электронный ресурс]. URL: https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6375-2023-INIT/en/pdf (дата обращения: 05.12.2023)

[2] Council of the EU. Taxation: British Virgin Islands, Costa Rica, Marshall Islands and Russia added to EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2023/02/14/taxation-british-virgin-islands-costa-rica-marshall-islands-and-russia-added-to-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions-for-tax-purposes/ (дата обращения: 05.12.2023).

[3] Приказ Минфина России от 05.06.2023 № 86н "Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)" (Зарегистрировано в Минюсте России 15.06.2023 № 73846). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

налоговой конкуренции для улучшения российских налоговых режимов и укрепления роли России на международной арене.

Совершенствование и имплементация наиболее эффективных элементов системы противодействия недобросовестной налоговой конкуренции будет способствовать защите фискальных интересов, достижению технологического суверенитета (такие цели установлены в Концепции технологического развития до 2030 г.[4] и Стратегии научно-технологического развития РФ[5]), повышению инвестиционной привлекательности России для бизнеса из стран Глобального юга и превращению страны в государство-флагман противодействия с недобросовестной налоговой конкуренцией.

Важная роль в достижении данных целей отводится стандартному режиму налогообложения юридических лиц, преференциальным режимам для малого и среднего бизнеса, режимам, стимулирующим производственную деятельность, САР на островах Русский и Октябрьский, а также режимам, направленным на достижение технологического суверенитета (в частности, Сколково).

Кроме того, деятельность управляющих компаний преференциальных налоговых режимов, несмотря на их недостаточную для сегодняшних реалий изученность, является одним из ключевых элементов по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции, поскольку именно от этого зависят те или иные налоговые решения, которые влияют на то, будет ли деятельность государства рассматриваться как добросовестная или недобросовестная налоговая конкуренция.

По результатам анализа требуется не только выработать рекомендации по совершенствованию российского правового регулирования, но и провести их всестороннюю оценку на предмет применимости, обоснованности и соответствия правовой действительности.

---

[4] Распоряжение Правительства РФ от 20.05.2023 № 1315-р «Об утверждении Концепции технологического развития на период до 2030 года» (вместе с "Концепцией технологического развития на период до 2030 года"). СЗ РФ. 2023. № 22. ст. 3964.

[5] Указ Президента РФ от 28.02.2024 № 145 «О Стратегии научно-технологического развития Российской Федерации». СЗ РФ. 2024. № 10. ст. 1373.

Степень разработанности научной проблемы. В настоящее время в российское науке финансового права отсутствуют диссертационные исследования, предметом которых является совокупность правил, направленных на противодействие недобросовестной налоговой конкуренции в праве Европейского союза и источниках мягкого права Организации экономического сотрудничества и развития, а также исследования, в рамках которых проводится обобщение опыта Организации экономического сотрудничества и развития, Европейского союза и России с целью совершенствования правового режима налога на прибыль организаций, правового регулирования российских преференциальных налоговых режимов и перечня офшорных юрисдикций Министерства финансов Российской Федерации.

В российской правовой науке существуют исследования, посвященные налоговому праву Европейского союза в целом и правовому регулированию налогообложения доходов и прибыли в Европейском союзе, в частности – С.А. Баева[6], Д.В. Винницкого[7], И.А. Гончаренко[8], Д.О. Иванова[9], А.Е. Курдяева[10], О.Д. Маташевой[11], К.А. Пономаревой[12], М.Л. Синицыной[13],

---

[6] Баев, С. А. Правовое регулирование избежания двойного налогообложения в отношениях между Российской Федерацией и государствами Европейского Союза: специальность 12.00.14 "Административное право; административный процесс": диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Баев Сергей Александрович. – Москва, 2007. – 146 с. – EDN NOTQAH.

[7] Винницкий, Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права : специальность 12.00.14 "Административное право; административный процесс" : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Винницкий Данил Владимирович. – Екатеринбург, 2003. – 436 с. – EDN NMKWLB.

[8] Гончаренко, И. А. Механизм разрешения налоговых споров в Великобритании и ЕС: специальность 12.00.14 "Административное право; административный процесс": диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Гончаренко Илья Арнольдович. – Москва, 2001. – 160 с. – EDN NLYKEH.

[9] Иванов, Д. О. Регулирование налогообложения прибыли компаний в праве ЕС: специальность 12.00.14 "Административное право; административный процесс": диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Иванов Денис Олегович. – Москва, 2009. – 156 с. – EDN QEOFVJ.

[10] Курдяев, А. Е. Финансово-правовое регулирование налоговой гармонизации в Европейском союзе: специальность 12.00.00 "Юридические науки": автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Курдяев Анатолий Евгеньевич. – Москва, 2012. – 24 с. – EDN SVDEWB.

[11] Маташева, О. Д. Международно-правовое регулирование налоговых отношений в Европейском Союзе: специальность 12.00.10 "Международное право; Европейское право": диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Маташева Ольга Дмитриевна. – Москва, 2007. – 172 с. – EDN NOXLZD.

[12] Пономарева, К. А. Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц и доходов физических лиц в Российской Федерации и Европейском Союзе: сравнительно-правовое исследование: специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право": диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Пономарева Карина Александровна, 2021. – 449 с. – EDN LYATWL.

[13] Синицына, М. Л. Налоговый федерализм в Европейском Союзе: специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право": диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Синицына Мария Леонидовна. – Москва, 2013. – 210 с. – EDN SUQSST.

К.А. Тасалова[14], Г. П. Толстопятенко[15], А. А. Шахмаметьева[16].

Правовое регулирование противодействия вредоносной налоговой конкуренции в источниках мягкого права Организации экономического сотрудничества и развития и Европейского союза рассматривается в научных трудах П. Ваттеля, М. де Вильде, Г. Грибнау, П. Дитша, С. Думы, П. Ламприв, В. Муталье, М. Нувена, А. Огутту, К. Пинто, К. Радэлли, Д. Ринга, Р. Тетера, В. Соботковой, П. Хабиманы и др.

Отдельные институты, связанные с противодействием вредоносной налоговой конкуренции рассмотрены в научных трудах российских ученых М.В. Алексеева, С. А. Аракелова, С. А. Баева, З. В. Балакиной, Д. В. Винницкого, В. А. Гидирима, Д. О. Иванова, А.С. Кондукторова, Е.Н. Килинкаровой, А. Н. Козырина, И. И. Кучерова, А. Е. Курдяева, В. А. Мачехина, Н. С. Милоголова, В. С. Новикова, С. Г. Пепеляева, А. И. Погорлецкого, К. А. Пономаревой,

А. А. Рябова, М. Н. Садчикова, С. В. Савсериса, М. Л. Синицыной, С. Г. Соколовой, К. А. Тасалова, Г. П. Толстопятенко, И. А. Хавановой, Б. А. Хейфец, А. О. Четверикова, А. А. Шахмаметьева, Н. А. Шевелевой и др.

Объектом исследования являются общественные отношения, урегулированные нормами финансового права, возникающие в процессе организации налоговой деятельности в части правового режима налога на прибыль организаций. Вступая в указанные отношения, государство реализует суверенное право на налогообложение, в частности, создавая на своей территории преференциальные налоговые режимы и передавая ряд полномочий органам наднациональных интеграционных объединений.

---

[14] Тасалов, К. А. Правовое регулирование противодействия избежанию уплаты налога на прибыль организаций в Российской Федерации и Европейском Союзе: специальность 51.20.00: диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Тасалов Кирилл Артемьевич, 2022. – 172 с. – EDN LGPNOJ.

[15] Толстопятенко, Г. П. Европейское налоговое право (Проблемы теории и практики): специальность 12.00.14 "Административное право; административный процесс": диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Толстопятенко Геннадий Петрович. – Москва, 2001. – 317 с. – EDN NLVFIV.

[16] Шахмаметьев, А. А. Таможенный режим по законодательству России и Франции (Сравнительное исследование на примере режима таможенного склада): специальность 12.00.14 "Административное право; административный процесс": диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Шахмаметьев Алексей Алимович. – Москва, 2002. – 207 с. – EDN NLZRBR.

Предметом исследования выступают нормы конституционного и финансового права, связанные с противодействием недобросовестной налоговой конкуренции и обеспечивающие реализацию государством права на налогообложение, а также научные концепции и теоретические положения, включая работы российских и зарубежных правоведов. Предмет исследования территориально охватывает Российскую Федерацию, а также наднациональные правовые акты и нормы, принимаемые в рамках ЕС и ОЭСР.

Целью исследования является разработка теоретико-методических подходов в области противодействия недобросовестной налоговой конкуренции и практических рекомендаций по совершенствованию механизмов правового режима налога на прибыль организаций, правового регулирования российских преференциальных налоговых режимов и формирования перечня офшорных юрисдикций Министерства финансов Российской Федерации.

Для достижения вышеупомянутой цели были поставлены следующие задачи:

1) выявить тенденции совершенствования национальных и международных правил корпоративного налогообложения через призму современных подходов в сфере налоговой конкуренции и сформировать понятие налоговой конкуренции в науке финансового права;
2) проанализировать и систематизировать подходы России (в том числе как государства-участника Евразийского экономического союза), Европейского союза, Организации экономического сотрудничества и развития и глобального подхода в рамках проекта GloBE по разграничению добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции и сформировать термины добросовестной налоговой конкуренции и недобросовестной налоговой конкуренции в науке финансового права;
3) определить и систематизировать правила противодействия недобросовестной налоговой конкуренции Европейского союза и Организации экономического сотрудничества и развития и

сформировать термины офшорной юрисдикции и недобросовестного преференциального налогового режима в науке финансового права;

4) исследовать правовой режим налогообложения юридических лиц в Российской Федерации на предмет наличия признаков недобросовестной налоговой конкуренции и по результатам анализа сформировать общую рекомендацию по совершенствованию российского законодательства в части преференциальных налоговых режимов;
5) провести анализ пределов влияния российских управляющих компаний преференциальных налоговых режимов на примере фонда «Сколково» и по результатам анализа сформировать предложения по совершенствованию российского законодательства в части преференциальных налоговых режимов;
6) выявить и оценить рекомендации по совершенствованию российского законодательства в сфере противодействия недобросовестной налоговой конкуренции с необходимостью по результатам анализа отобрать наиболее предпочтительные варианты улучшения российской системы правил по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции.

Теоретической основой исследования послужили, в частности, работы А.С. Автономова, С.С. Алексеева, Л.Л. Арзумановой, Н.М. Артёмова, О.В. Болтиновой, Е.Ю. Грачевой, С. В. Запольского, И. И. Кучерова, А. А. Малиновского, В.А. Мачехина, Е. А. Ровинского, К.А. Пономаревой, Т. Э. Рождественской, М. Л. Синицыной, К. К. Токаревой, Г. П. Толстопятенко, И. А. Хавановой, А. И. Худякова, Ю. К. Цареградской, А. О. Четверикова, С. Д. Шаталова, А. А Шахмаметьева, Г. Ф. Шершеневича и др.

Вопросы анализа правового регулирования противодействия вредоносной налоговой конкуренции в источниках мягкого права Организации экономического сотрудничества и развития и Европейского союза рассмотрены в работах зарубежных исследователей П. Ваттеля, М. де Вильде, Г. Грибнау, П. Дитша, С. Думы, П. Ламприв, В. Муталье, М. Нувена, А. Огутту, К. Пинто, К. Радэлли, Д. Ринга, Р. Тетера, В. Соботковой, П. Хабиманы и др.

Методологическая основа исследования охватывает ряд общенаучных (анализ, аналогия, синтез, классификация, функциональный, исторический и статистический методы) и частноправовых (формально-юридический и сравнительно-правовой) методов познания. Например, исторический метод позволил проследить развитие правового регулирования недобросовестной налоговой конкуренции в государствах-членах Организации экономического сотрудничества и развития и Европейского союза. При исследовании правового регулирования противодействия недобросовестной налоговой конкуренции важную роль играют такие частнонаучные методы, как сравнительно-правовой и формально-юридический. Они позволяют провести детальный анализ положений источников мягкого права Организации экономического сотрудничества и развития и Европейского союза, регулирующих противодействие недобросовестной налоговой конкуренции.

Эмпирическую базу исследования составляют российская судебная практика, правоприменительная практика ЕС, рекомендации и аналитические материалы ОЭСР и наднациональных органов Евросоюза.

Научная новизна исследования предопределена ее целями и задачами, теоретическим осмыслением и комплексной оценкой правового регулирования противодействия недобросовестной налоговой конкуренции. Настоящая работа является первым финансово-правовым исследованием системы правил по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции.

Выводы и положения настоящего исследования направлены на совершенствование российского законодательства, категориального аппарата науки финансового права, а также на выявление тенденций и перспектив развития правового регулирования противодействия недобросовестной налоговой конкуренции.

Научная новизна исследования также проявляется в выносимых на защиту положениях, которые отражают наиболее значимые теоретические и практические выводы:

1. Сформулировано определение **налоговой конкуренции** в финансовом праве как *регламентированной нормами права деятельности государства по снижению корпоративного налога с целью повышения объема привлеченных иностранных инвестиций.* Данное определение позволяет разграничить недобросовестную налоговую конкуренцию и добросовестную налоговую конкуренцию, а также обеспечивает возможность для анализа внутренних противоречий в российском налоговом законодательстве и поиска направлений его совершенствования. Обосновано, что налоговая конкуренция не должна рассматриваться как негативное явление и может выступать инструментом реализации государственной политики в сфере налогообложения.
2. Обосновано существование двух форм налоговой конкуренции: добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции. предложено понятие **добросовестной налоговой конкуренции** как *совокупности норм, определяющих общественные отношения, которые складываются в процессе осуществления регулирующих функций государственными органами и управляющими компаниями преференциальных налоговых режимов с целью повышения объема привлеченных иностранных инвестиций, не выражающейся в превращении государства в офшорную юрисдикцию или создании недобросовестных преференциальных налоговых режимов на территории государства*. Отсутствие в настоящее время такого термина как в зарубежной доктрине, так и в источниках налогового права создает риски формально-юридических и концептуальных противоречий, которые могут способствовать включению отдельных государств в ограничительные списки для налоговых целей и приводить к последующим разногласиям между государствами при реализации подходов по противодействию недобросовестной налоговой

конкуренции со стороны ОЭСР, Евросоюза, России и Евразийского экономического союза.

3. Сформулированное определение **недобросовестной налоговой конкуренции** как *выходящей за рамки правовых норм деятельности государственных органов и управляющих компаний преференциальных налоговых режимов с целью повышения объема привлеченных иностранных инвестиций, выражающейся в превращении государства в офшорную юрисдикцию или создании недобросовестных преференциальных налоговых режимов на территории государства*, позволяет повысить правовую определенность при квалификации соответствующего негативного явления и стремится предотвратить необоснованное использование ограничительных списков в качестве инструмента санкционного давления. Термин был подготовлен на основе анализа источников мягкого права ОЭСР и ЕС, правоприменительной практики Евросоюза, официальных документов международных организаций, а также научных трудов российских и зарубежных исследователей в области финансового права.
4. Обосновано существование двух форм недобросовестной налоговой конкуренции: **офшорных юрисдикций** и **недобросовестных преференциальных налоговых режимов.** К первой форме относится понятие **офшорной юрисдикции,** которое было определено как *обладающее налоговым суверенитетом публично-правовое образование, которое не имеет эффективного обмена налоговой информацией с другими государствами, реальной экономической активности и/или достаточного уровня прозрачности в действиях государственных органов по применению нормативно-правовых актов*. Отсутствие прямого закрепления этого термина в системе правил противодействия недобросовестной налоговой конкуренции снижает определенность налогообложения и приводит к недостаточной защите добросовестных участников налоговых отношений. Определение офшорной юрисдикции

синтезировано на основании анализа действующих источников мягкого права ОЭСР и ЕС, правоприменительной практики Евросоюза и иных официальных документов ОЭСР и ЕС.

5. Сформулировано понятие второй формы недобросовестной налоговой конкуренции – **недобросовестного преференциального налогового режима,** которая понимается как *ограниченная в доступе для широкого круга налогоплательщиков правовая форма практической реализации фактического объема полномочий государственных органов и управляющих компаний преференциальных налоговых режимов с целью повышения объема привлеченных иностранных инвестиций, в которой не происходит реальной экономической деятельности и/или предполагающая недостаточную прозрачность в действиях государственных органов и управляющих компаний преференциальных налоговых режимов по применению нормативно-правовых актов*. Выработка указанного определения в науке финансового права представляет собой основу для совершенствования методологии формирования ограничительных списков для налоговых целей, применяемой Министерством финансов Российской Федерации с целью повышения определенности налогообложения для российских налогоплательщиков и укрепления доверия между налогоплательщиками, налоговыми органами и управляющими компаниями преференциальных налоговых режимов.
6. Предложено в качестве меры, направленной на устранение потенциальных рисков по признанию преференциальных налоговых режимов недобросовестными налоговыми практиками, установить **необходимость закрепления условия об обязательной публичности разъяснений управляющих компаний преференциальных налоговых режимов.** Существующий неопределенный подход приводит к недостаточному доверию между налоговыми органами, управляющими

компаниями преференциальных налоговых режимов и налогоплательщиками.

7. Выявлено, что в российском праве особенности правового регулирования преференциальных налоговых режимов приводят **к коллизии норм НК РФ и правил, устанавливаемых управляющими компаниями преференциальных налоговых режимов**. Предлагается законодательно определить разрешенные допущения и необходимые ограничения для управляющих компаний преференциальных налоговых режимов в части формирования правил преференциальных налоговых режимов.
8. С учетом положительного опыта России и Евросоюза предложено дополнить ограничительный список Министерства финансов Российской Федерации для налоговых целей **тестом на выявление недобросовестной налоговой конкуренции**. Совершенствование этого института позволит на системной основе обеспечить единообразие и сбалансированность правоприменения в отношении других государств, а также гарантировать правовую определенность в части выявления и квалификации форм недобросовестной налоговой конкуренции.

Теоретическая значимость исследования. Комплексное исследование подходов России, в том числе как государства-члена Евразийского экономического союза, ЕС и ОЭСР, приводящее к формированию ключевых определений в сфере противодействия недобросовестной налоговой конкуренции, вносит вклад в дальнейшее развитие теории и методологии финансового права.

Теоретическая значимость, также, заключается в развитии научных представлений о функционировании преференциальных налоговых режимов, которые могут служить основой при определении направлений совершенствования правового регулирования режима стандартного налогообложения юридических лиц и преференциальных налоговых режимов Российской Федерации.

Практическая значимость исследования заключается в выработке предложений по совершенствованию российского законодательства и актов финансовых органов с учетом международного опыта, направленного на противодействие недобросовестной налоговой конкуренции. Указанные предложения могут быть учтены при подготовке изменений российского налогового законодательства и актов Министерства финансов Российской Федерации в целях повышения эффективности налогообложения.

Отдельные положения диссертации могут быть использованы при подготовке учебников, учебных пособий по финансовому праву, а также при проведении лекций и семинаров по финансовому праву Российской Федерации и зарубежных стран для бакалавров и магистров.

Кроме того, результаты исследования ориентированы на широкое использование в практике корпоративного налогообложения в России и могут быть использованы налогоплательщиками и налоговыми агентами для оценки налоговой эффективности конкретных операций, предполагающих наличие контрагента, применяющего льготы в рамках преференциальных налоговых режимов.

Достоверность и обоснованность результатов диссертационного исследования обеспечиваются наличием большого количества как зарубежных, так и российских источников, использованием комплекса методов научного познания, которые соответствуют предмету, целям и задачам исследования, аргументированностью выводов и их апробацией в научной деятельности. Кроме того, положения, выносимые на защиту, и предложения автора подтверждены данными, полученными вследствие использования системного анализа предмета исследования, соответствующего поставленным задачам.

Апробация результатов исследования. Отдельные положения настоящей работы нашли отражение в статьях, принятых для публикации в научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования РФ для публикации основных

результатов диссертационных исследований на соискание ученой степени кандидата наук.

Результаты исследования также нашли свое отражение в выступлениях в рамках научных мероприятий разного уровня, в том числе в рамках VI Ливенцевских чтений 2023 г. (Москва, 2023), конференции «Управление активами – 2023» (Москва, 2023) и IV международной научно-практической конференции «Современная политическая наука о траекториях развития государства, бизнеса и гражданского общества» (Минск, 2023).

Структура диссертации определена выбранной тематикой исследования. Работа состоит из введения, двух глав, шести параграфов, заключения и библиографического списка.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ

§1. Налоговая конкуренция как категория в налоговом праве

Термин «налоговая конкуренция» относительно широко используется в источниках мягкого права, научных исследованиях и материалах средств массовой информации. В то же время как в законодательстве, так и в правовой науке не выработан подход к пониманию феномена налоговой конкуренции.

В зарубежной правовой науке исследователи используют три понятия, а именно понятие самой налоговой конкуренции (англ. tax competition), недобросовестной налоговой конкуренции (англ. harmful tax competition) и недобросовестной налоговой практики (англ. harmful tax practice). Такой перевод используется в научных статьях Е.Н. Горловой[17], А.А. Калининой[18], Е.А. Орловской[19], Е.В. Соколовской[20] и А.А. Шахмаметьева[21], а также совместной научной статье М.А. Мироновой и А.А. Шахмаметьева[22].

В ряде источников слово harmful авторы переводят как вредоносный, губительный и пагубный. В частности, в диссертационном исследовании А.Е. Курдяева на соискание степени кандидата юридических наук[23], в научных

---

[17] Горлова, Е. Н. Противодействие недобросовестной налоговой конкуренции: рекомендации ОЭСР и опыт России / Е. Н. Горлова // Актуальные проблемы российского права. – 2017. – № 11(84). – С. 84-90. – DOI 10.17803/1994-1471.2017.84.11.084-090. – EDN VWGTYT.

[18] Калинина, А. А. Недобросовестная налоговая конкуренция как фактор, способствующий уклонению от уплаты налогов / А. А. Калинина // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 3. – С. 12-16. – EDN SFUKGF.

[19] Орловская, Е. А. Закон ФРГ о противодействии уклонению от уплаты налогов -новый виток борьбы с недобросовестной налоговой конкуренцией / Е. А. Орловская // Налоговед. – 2009. – № 11. – С. 66-73. – EDN KXTGGP.

[20] Соколовская, Е. В. Экономическая природа недобросовестной налоговой конкуренции / Е. В. Соколовская // Научные труды Донецкого национального технического университета. Серия: экономическая. – 2014. – № 2. – С. 85-93. – EDN SNYURH.

[21] Шахмаметьев, А. А. Международное противодействие недобросовестной налоговой конкуренции / А. А. Шахмаметьев // Закон и право. – 2015. – № 10. – С. 25-27. – EDN UMUMRN.

[22] Миронова, М. А. Международно-правовая основа противодействия недобросовестной налоговой конкуренции / М. А. Миронова, А. А. Шахмаметьев // Вопросы экономики и права. – 2018. – № 117. – С. 27-33. – EDN XZCHWH.

[23] Курдяев, А. Е. Финансово-правовое регулирование налоговой гармонизации в Европейском союзе : специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право" : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Курдяев Анатолий Евгеньевич. – Москва, 2012. – 200 с. – EDN SUPLDR.

статьях Н.С. Милоголова и К.Н. Цаган-Манджиевой[24], К.А. Тасалова[25], М. В. Алексеева, А. В. Корытина и Е. В. Мелковой[26], В.С. Новикова[27] и К.А. Пономаревой[28] используется слово «вредоносный».

Для целей этого исследования слово harmful переводится как «недобросовестный». Слово harmless переводится в диссертационном исследовании как «добросовестный».

В науке финансового права налоговая конкуренция изначально являлась предметом исследования экономической науки. Появление термина «налоговая конкуренция» в целом связано с гипотезой Тибу, которая утверждает, что возможность для налогоплательщиков уменьшить собственное налоговое бремя путем перемещения товаров, услуг и других факторов производства из юрисдикции с более высоким налогообложением в юрисдикцию с низким налогообложением и является налоговой конкуренцией[29].

В этой связи нельзя не согласиться с Г. Ф. Шершеневичем, который указывал, что право «является лишь формой и внешней оболочкой[30]» экономических отношений, подчеркивая, что юридические формы складываются именно на основе экономических отношений[31].

---

[24] Милоголов, Н. С. Сравнительный анализ положений российского законодательства, связанных с созданием специальных административных районов (САР) на территориях Калининградской области и Приморского края, и холдинговых режимов, применяемых в зарубежных странах / Н. С. Милоголов, К. Н. Цаган-Манджиева // Финансовое право. – 2020. – № 5. – С. 31-34. – DOI 10.18572/1813-1220-2020-5-31-34. – EDN GFRQQT.

[25] Тасалов, К. А. Роль мягкого права Европейского союза в противодействии вредоносной налоговой конкуренции / К. А. Тасалов // Налоги. – 2021. – № 4. – С. 41-45. – DOI 10.18572/1999-4796-2021-4-41-45. – EDN XKVGMZ.

[26] Алексеев, М. В. Региональная налоговая конкуренция в Канаде, США и России: оценка опыта регулирования / М. В. Алексеев, А. В. Корытин, Е. В. Мелкова // Финансовый журнал. – 2022. – Т. 14, № 6. – С. 8-24. – DOI 10.31107/2075-1990-2022-6-8-24. – EDN WBBJWN.

[27] Новиков, В. С. Международно-правовая система противодействия легализации преступных доходов и недобросовестной налоговой конкуренции / В. С. Новиков // Юридические исследования. – 2023. – № 9. – С. 40-69. – DOI 10.25136/2409-7136.2023.9.43402. – EDN XJWIIC.

[28] Пономарева, К. А. Гибридные схемы с использованием статуса постоянного представительства / К. А. Пономарева // Налоговед. – 2018. – № 6. – С. 72-81. – EDN XQNAGD.

[29] Груша А. В. Формирование института налоговой конкуренции в рамках функционирования единого экономического пространства Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан // Европейский вектор экономического развития. 2012. № 2 (13). С. 500.

[30] Шершеневич Г. Ф. Система торговых действий: критика основных понятий торгового права. Казань: Тип. Имп. ун-та, 1888. С. 48.

[31] Шершеневич Г. Ф. Система торговых действий: критика основных понятий торгового права. Казань: Тип. Имп. ун-та, 1888. С. 49.

Налоговая конкуренция определяется для целей данной работы как явление, происходящее между суверенными и независимыми государствами[32]. Это связано с тем, что авторы отдельно от рассматриваемого понятия выделяют местную, региональную или внутреннюю налоговую конкуренцию, которая предполагает конкуренцию за привлечение налоговой базы с помощью налоговых льгот между различными уровнями власти в государстве – например, федерацией, регионами и муниципальными образованиями.

Стоит сделать акцент на том, что государства-метрополии, которые обладают зависимыми территориями и иными образованиями (в частности, Великобритания, Нидерланды, Франция, США) стремятся к активному использованию своих конституционно-правовых полномочий в отношении ассоциированных государств, автономных территорий, а также иных государственных образований. В таком случае государство-метрополия использует такие зависимые территории для митигации рисков от включения в ограничительные списки для налоговых целей[33].

Государства используют полномочия по установлению налогов, корректируя параметры системы налогов с целью создания и предоставления наиболее конкурентных и благоприятных условий налогообложения[34]. Это

---

[32] C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis pp. 297-298 (UVA 2002); J. Englisch & A. Yevgenyeva, The Upgraded Strategy against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan, British Law Rev. 5, p. 621 (2013); P.J. Wattel, Forum: Interaction of State Aid, Free Movement, Policy Competition and Abuse Control in Direct Tax Matters, 5 World Tax J. 1, p. 138 (2013), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; R. Teather, The Benefits of Tax Competition, IEA Hobart Paper No. 153, p. 25 (2006), [Электронный ресурс] URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=878438 (дата обращения: 07.11.2024); A. Šemeta, Competitive Tax Policy and Tax Competition in the EU p. 3 (27 Oct. 2011), [Электронный ресурс] URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ SPEECH_11_712 (дата обращения: 07.11.2024); A.P. Morriss & L. Moberg, Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against Harmful Tax Competition, 4 Columbia J. Tax L. 1, p. 5 (2012); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 32 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[33] Засыпкин, В. А. Налогово-правовые аспекты регулирования офшорных юрисдикций как инструмента повышения налоговой конкурентоспособности государств-метрополий / В. А. Засыпкин // Право и государство: теория и практика. – 2023. – № 12(228). – С. 253-256. – DOI 10.47643/1815-1337_2023_12_253. – EDN POQFAG.

[34] A. Šemeta, Competitive Tax Policy and Tax Competition in the EU, p. 3 (27 Oct. 2011); C. Pinto, EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?, 26 Intertax 12, p. 386 (1998); D.M. Ring, Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation

возможно с помощью управления налоговым бременем государства[35] – а именно путем снижения налоговых ставок и вычетов или исключений из налоговой базы[36]. Как правило, это происходит посредством отказа от сотрудничества в налоговой сфере путем игнорирования интересов других государств[37], то есть, иначе говоря, при снижении налоговой нагрузки одно государство не учитывает интересы других государств. Привлечение инвестиций, бизнеса, капитала и соответственно прибыли с целью налоговой выгоды часто упоминается в определениях налоговой конкуренции[38].

Можно сказать, что сочетание вышеуказанных элементов приводит к тому, что налоговая конкуренция – это любые действия государства, направленные на снижение налогового бремени с целью повышения объема привлеченных иностранных инвестиций.

В зарубежных исследованиях налоговая конкуренция рассматривается с точки зрения следующих аспектов:

1) налоговая конкуренция является естественным явлением;

---

[35] C. Pinto, EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?, 26 Intertax 12, p. 386 (1998); V. Sobotková, Revisiting the Debate on Harmful Tax Competition in the European Union, 36 Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis 4, p. 344.

[36] R. Teather, The Benefits of Tax Competition, IEA Hobart Paper No. 153, p. 25 (2006); M. Wróblewska, Harmful Tax Competition in a Globalized World: Does the World Trade Organization Deal with this Issue?, Studia Iuridica 1, p. 15 (2016).

[37] J. Englisch & A. Yevgenyeva, The Upgraded Strategy against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan, British Law Rev. 5, p. 621 (2013); B.B. Kristiaji, Incentives and Disincentives of Profit Shifting in developing Countries, Master's Thesis p. 12 (Tilburg University 2015); P. Dietsch, Catching Capital: The Ethics of Tax Competition pp. 2 and 36 (OUP 2015); P. Dietsch, Whose Tax Base? The Ethics of Global Tax Governance, in Global Tax Governance: What is Wrong with it and How to Fix it p. 232 (P. Dietsch & T. Rixen eds., ECPR Press 2016); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 33 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[38] D.M. Ring, Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation, 9 Fla. Tax. Rev. 5, pp. 561-562 (2009); R. Teather, The Benefits of Tax Competition, IEA Hobart Paper No. 153, p. 25 (2006), [Электронный ресурс] URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=878438 (дата обращения: 07.11.2024); A. Šemeta, Competitive Tax Policy and Tax Competition in the EU p. 3 (27 Oct. 2011), [Электронный ресурс] URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_11_712 (дата обращения: 07.11.2024); V. Sobotková, Revisiting the Debate on Harmful Tax Competition in the European Union, 36 Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis 4, p. 344 (2012); C. Pinto, EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?, 26 Intertax 12, p. 386 (1998); M. Wróblewska, Harmful Tax Competition in a Globalized World: Does the World Trade Organization Deal with this Issue?, Studia Iuridica 1, p. 15 (2016); J. Englisch & A. Yevgenyeva, The Upgraded Strategy against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan, British Law Rev. 5, p. 621 (2013); D.M. Ring, What's at Stake in the Sovereignty Debate: International Tax and the Nation-State, 49 Va. J. Int'l L. 1, p. 21 (2008); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 33 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

2) налоговая конкуренция является продуманной государственной политикой;
3) налоговая конкуренция является продуктом глобализации.

Во-первых, налоговая конкуренция считается естественным явлением и является неизбежной и необходимой с точки зрения международного налогообложения, потому что только государство может устанавливать, вводить в действие и взимать налоги, создавая тем самым налоговые правоотношения.

Как отмечает Е. Ю. Грачева, налоговые правоотношения это урегулированные нормами налогового права общественные отношения, возникающие в процессе установления, введения в действие и взимания налогов, а также осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц, привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения[39]. Вместе с тем, следует согласиться с И. И. Кучеровым, что отношения по установлению, введению и взиманию налогов (сборов) в данном случае выступают в качестве основных, а иные отношения являются производными от них[40].

Также, в качестве аргумента приводится аналогия, основанная на региональной налоговой конкуренции между штатами США за налоговые доходы – поскольку штаты США обладают полномочиями по установления разных налоговых ставок, налоговой базы и других элементов налогообложения. Таким образом, естественный характер налоговой конкуренции позволяет государствам конкурировать друг с другом с помощью использования необходимых, естественных и неизбежных различий, устанавливаемых налоговым законодательством[41].

---

[39] См.: Финансовое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Проспект, 2020. С. 299.

[40] Кучеров И. И. Налоговое право : курс лекций. М., 2001. С. 87.

[41] F. Wishlade, When Policy Worlds Collide: Tax Competition, State Aid, and Regional Economic Development in the EU, 34 Journal of European Integration 6, p. 586 (2012).

С другой стороны, государства уже давно соперничают между собой за привлечение инвестиций[42]. Часть налоговых практик, которые в настоящее время используются как формы налоговой конкуренции (например, трансграничные офшорные юрисдикции) появились только в первой половине XX века[43]. Кроме того, только в 1950-х годах появились первые недобросовестные преференциальные налоговые режимы для организаций, ведущих бизнес за рубежом[44].

Во-вторых, в дополнение к естественному характеру налоговой конкуренции налоговая конкуренция связана с ответными мерами других государств и в итоге является продуманной политикой государства. В этом и заключается совершенно другой подход, который рассматривает налоговую конкуренцию как последствие возмездия (англ. retaliation) со стороны другого государства. Налоговая конкуренция рассматривается как двухэтапная деятельность:

1) государство снижает налоговые ставки и предоставляет налоговые льготы (первый этап налоговой конкуренции),
2) впоследствии государства, сталкиваясь с оттоком капитала, в ответ тоже снижают налоговые ставки и, например, создают преференциальные налоговые режимы (второй этап налоговой конкуренции)[45].

Постоянное повторение такого процесса считается проблемой и характеризуется как «гонка по нисходящей» (англ. race to bottom)[46].

Однако ряд исследователей исходят из того, что первый этап налоговой конкуренции не ставит перед собой целей по привлечению капитала из-за

---

[42] M.G. Asher & R.S. Rajan, Globalization and Tax System: Implications for Developing Countries with Particular Reference to Southeast Asia, 18 ASEAN Economic Bulletin 1, p. 125 (2001); R. Azam, Ruling the World: Generating International Tax Norms in the Era of Globalization and BEPS, 50 Suffolk U. L. Rev. 4, p. 523 (2017); M.C. Durst, Poverty, Tax Competition, and Base Erosion, 89 Tax Notes International 12, p. 1196 (2018).

[43] I. Calich, The Impact of Globalization on the Position of Developing Countries in the International Tax System, Doctoral Thesis p. 51 (LSE 2011).

[44] A.P. Morriss & L. Moberg, Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against Harmful Tax Competition, 4 Columbia J. Tax L. 1, p. 28 (2012).

[45] R. Teather, The Benefits of Tax Competition, IEA Hobart Paper No. 153, p. 25 (2006), [Электронный ресурс] URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=878438 (дата обращения: 07.11.2024); L. Wang, Influences of Preferential Tax Regimes Provided to Attract Non-resident Investment, Master's Thesis p. 57 (University of Toronto 2006).

[46] R. Teather, The Benefits of Tax Competition, IEA Hobart Paper No. 153, p. 23 (2006), [Электронный ресурс] URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=878438 (дата обращения: 07.11.2024).

границы и подрыву налоговой базы других государств. В частности, Соединенное Королевство в 1980-е годы под руководством Маргарет Тэтчер снизило стандартные ставки налога на прибыль не с целью привлечения капитала из-за границы, а с целью улучшения финансового состояния бюджета. Это решение, согласно теории кривой Лаффера, привело к увеличению налоговых поступлений. В результате другие страны, такие как Франция, Германия и другие, также начали снижать свои ставки налогов на прибыль. В России снижение стандартной ставки налога на прибыль организаций осуществлялось с 35% до 24% в 2001 году и до 20% в 2009 году также не с целью налоговой конкуренции, а для финансового оздоровления.

Налоговая конкуренция носит взаимозависимый характер ещё из-за того, что отмена одним государством налога приводит к тому, что другие государства такой налог отменяют или не вводят, если введение в действие на момент отмены не состоялось. Это подтверждается таким примером как отмена налога у источника (30%) для нерезидентов США в отношении портфельного процентного дохода от источников в США[47]. Поскольку этот налог во многом был уникален для США и не был составляющим элементом системы налогов других государств, другие государства отказались от введения аналогичного налога, так как США от этого налога отказались. Европейская Комиссия независимых экспертов по вопросам корпоративного налогообложения (англ. European Committee of Independent Experts on Company Taxation) по этому поводу обозначила следующее: «недавний опыт показывает, что любая попытка введения в Европейском союзе (далее – ЕС, Евросоюз) налогов, удерживаемых у источника с трансграничных процентных потоков, может привести к оттоку финансового капитала в государства, не входящие в ЕС»[48].

---

[47] R.S. Avi-Yonah, Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State, 113 Harv. L. Rev. 7, pp. 158 (2000); L.A. Mello, Tax Competition and the Case of Bank Secrecy Rules: New Trends in International Tax Law pp. 18-19 (University of Michigan 2012).

[48] EU Commission, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation p. 201 (Mar. 1992), [Электронный ресурс] URL: https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/0044caf0-58ff-4be6-bc06-be2af6610870 (дата обращения: 07.11.2024).

Таким образом, проблема налоговой конкуренции в значительной степени является проблемой координации государств между собой и недоверия государств друг к другу[49].

В-третьих, глобализация в значительной степени рассматривается как ключевой фактор нарастания налоговой конкуренции[50].

Вплоть до 1990-х годов налоговая конкуренция не была столь острой, как это наблюдается в настоящее время. Налоговая политика государств была ориентирована на решение внутренних экономических и социальных проблем[51]. Ситуация стала меняться с процессом глобализации, который значительно повлиял на международную мобильность капитала и рабочей силы. Глобализация способствовала увеличению географической подвижности капитала, что привело к экономической неопределенности и стимулировало государства совершенствовать налоговые политики с акцентом на привлечение иностранных инвестиций[52]. Соединение глобализации и налоговой конкуренции предвидело ситуацию, при которой система налогообложения одного государства могла бы потенциально оказывать влияние на системы других государств и, следовательно, подвергаться соответствующим негативным изменениям[53]. В результате в период

---

[49] P. Letete, Between Tax Competition and Tax Harmonization: Coordination of Value Added Taxes in SADC Member States, 16 Law Democracy and Development, p. 124 (2012).

[50] C. Pinto, EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?, 26 Intertax 12, p. 390 (1998); T. Baskaran & M.L. da Fonseca, The Economics and Empirics of Tax Competition: A Survey and Lessons for the EU, Erasmus Law Review 1, p. 4 (2014).

[51] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, p. 13 (OECD 1998); S. Drezgić, Harmful Tax Competition in the EU with Reference to Croatia, 23 Journal of Economics and Business 1, p. 73 (2005)

[52] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, p. 13 (OECD 1998); R.S. Avi-Yonah, Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State, 113 Harv. L. Rev. 7, p. 1575 (2000); R.S. Avi-Yonah, Globalization and Tax Competition: Implications for Developing Countries, Cepal Review 74, pp. 59 and 60; V. Sobotková, Revisiting the Debate on Harmful Tax Competition in the European Union, 36 Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis 4, p. 343 (2012); A.P. Morriss & L. Moberg, Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against Harmful Tax Competition, 4 Columbia J. Tax L. 1, p. 28 (2012); O. Pastukhov, Counteracting Harmful Tax Competition in the European Union, 16 Southwest Journal of International Law 1, p. 160 (2010); H. Gribnau, Soft Law and Taxation: EU and International Aspects, 2 Legisprudence 2, p. 75 (2008); M.F. Ambrosanio & M.S. Caroppo, Eliminating Harmful Tax Practices in Tax Havens: Defensive Measures by Major EU Countries and Tax Haven Reforms, 53 CTJ/RFC 3, p. 686 (2005).

[53] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, p. 14 (OECD 1998); M. Wróblewska, Harmful Tax Competition in a Globalized World: Does the World Trade Organization Deal with this Issue?, Studia Iuridica 1, p. 13 (2016).

глобализации и налоговой конкуренции государства становятся неспособными устанавливать налоговые правила без учета интересов других государств[54].

Именно в 1990-х годах Евросоюз и Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) обратили внимание на влияние глобализации и налоговой конкуренции, а также на кризис налоговых доходов[55]. В связи с этим современная международная налоговая конкуренция возникла как результат увеличения мобильности капитала и как реакция на это увеличение[56]. Однако следует также учитывать другие факторы, включая научно-технический прогресс, особенно в области телекоммуникационных и транспортных технологий, сокращение регуляторных барьеров на движение капитала, и соответствующие изменения в экономике и законодательстве[57].

Поскольку налоговая конкуренция является совокупностью мер государственной политики и соответственно, является областью государственных интересов, то её стоит рассматривать как в экономической, так и в правовой плоскости.

С экономической точки зрения существуют два противоположных мнения относительно того, каков эффект налоговой конкуренции и, в частности, является ли налоговая конкуренция разрушительной по своей сути:

1) школа государственного потворствования бедности (англ. public poverty school);
2) школа «укрощения Левиафана» (англ. taming of the Leviathan school).

---

[54] R.S. Avi-Yonah, Globalization and Tax Competition: Implications for Developing Countries, Cepal Review 74, p. 65.

[55] F. Wishlade, When Policy Worlds Collide: Tax Competition, State Aid, and Regional Economic Development in the EU, 34 Journal of European Integration 6, p. 587 (2012).

[56] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, p. 13 (OECD 1998).

[57] C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 5 (UVA 2002); I. Calich, The Impact of Globalization on the Position of Developing Countries in the International Tax System, Doctoral Thesis p. 21 (LSE 2011); L.B. Samuels & D.C. Kolb, The OECD Initiative: Harmful Tax Practices and Tax Havens, 79 Taxes 231, p. 232 (2001); V. Chand & K. Romanovska, International Tax Competition in light of Pillar II of the OECD Project on Digitilization (14 May 2020), [Электронный ресурс] URL: http://kluwertaxblog.com/2020/05/14/international-tax-competition-in-light-of-pillar-ii-of-the-oecd-projecton-digitalization (дата обращения: 07.11.2024); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

Линия разграничения одной школы от другой заключается в том, обладает ли налоговая конкуренция положительным эффектом для государства или отрицательным эффектом для государства.

Школа государственного потворствования бедности утверждает, что налоговая конкуренция приводит к снижению налогов и, соответственно, потере налоговых поступлений, регрессивной налоговой системе и разрушению финансов государства[58]. В итоге продолжающийся процесс взаимных снижений налогов приведет к минимизации налогообложения, которое в крайнем случае может упасть до нулевой отметки[59].

Иначе говоря, государства теряют слишком много фискальных поступлений ради малооправданной выгоды от привлечения международного капитала[60]. Как уже ранее отмечалось, в экономической науке это называется «гонкой по нисходящему» (англ. race to the bottom), которая представляет собой угрозу налоговым поступлениям и создает неблагоприятную ситуацию для всех государств.

Международный валютный фонд (далее – МВФ)[61] и Европейская комиссия[62] называют это «фискальной деградацией». «Фискальная деградация» приводит к тому, что государству тяжелее добиваться социального благополучия (в частности, финансировать программы здравоохранения, поддержки старшего поколения и социального обеспечения).

---

[58] I.O. Ozai, Tax Competition and the Ethics of Burden Sharing, 42 Fordham Int'l L. J. 1, p. 75 (2018); C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 9 (UVA 2002); R.S. Avi-Yonah, Globalization and Tax Competition: Implications for Developing Countries, Cepal Review 74, p. 60; B.J.M Terra & P.J. Wattel, European Tax Law p. 111 (5th ed., Kluwer 2008); V. Sobotková, Revisiting the Debate on Harmful Tax Competition in the European Union, 36 Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis 4, p. 344 (2012); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[59] R. Teather, The Benefits of Tax Competition, IEA Hobart Paper No. 153, p. 42 (2006), [Электронный ресурс] URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=878438 (дата обращения: 07.11.2024); L. Wang, Influences of Preferential Tax Regimes Provided to Attract Non-resident Investment, Master's Thesis pp. 57-58 (University of Toronto 2006); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[60] P.J. Wattel, Forum: Interaction of State Aid, Free Movement, Policy Competition and Abuse Control in Direct Tax Matters, 5 World Tax J. 1, p. 135 (2013), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

[61] IMF, Kenya, Uganda and United Republic of Tanzania: Selected Issues p. 5 (Oct. 2008), [Электронный ресурс] URL: www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2008/cr08353.pdf (дата обращения: 07.11.2024).

[62] P.J. Wattel, Forum: Interaction of State Aid, Free Movement, Policy Competition and Abuse Control in Direct Tax Matters, 5 World Tax J. 1, p. 135 (2013), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

Это в свою очередь приводит к напряженности в обществе и создает угрозы для функционирования государства[63].

В результате «гонки по нисходящей» налогообложение географически мобильного капитала сводится к нулю[64], а налоговое бремя перекладывается на менее подвижные базы, что приводит к росту налоговой нагрузки для мало защищенных категорий населения[65].

Евросоюз и ОЭСР считают, что недобросовестная налоговая конкуренция приводит к государственным финансовым кризисам[66]. Организации полагают, что недобросовестная налоговая конкуренция способствует размыванию налоговой базы[67]. Таким образом, школа государственного потворствования бедности считает налоговую конкуренцию исключительно негативным явлением из-за ее неизбежной связи с «гонкой по нисходящей» и вытекающими из нее последствиями.

В противовес таким взглядам школа «укрощения Левиафана» утверждает, что налоговая конкуренция благоприятно влияет на экономику. Аргументы школы «укрощения Левиафана» заключается в том, что снижение доходов государства содержит в себе стимулирующую функцию государственных финансов[68]. Оказываемое налоговой конкуренцией давление

---

[63] J. Englisch & A. Yevgenyeva, The Upgraded Strategy against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan, British Law Rev. 5, p. 622-623 (2013).

[64] D.C. Elkins, The Merits of Tax Competition in a Globalized Economy, 91 Indiana L. J. 3, p. 905 (2006); R. Teather, The Benefits of Tax Competition, IEA Hobart Paper No. 153, p. 55 (2006), [Электронный ресурс] URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=878438 (дата обращения: 07.11.2024), at; M. Littlewood, Tax Competition: Harmful to Whom?, 26 Mich. J. Int'l L. 1, p. 413 (2004); V.P. Stefan, The Effectiveness of Tax Incentives in Attracting Investment: Evidence from Developing Countries, LI Réflets et perspectives de la vie économique 3, p. 130 (2012).

[65] H.J. Ault, Reflections on the Role of the OECD in Developing International Tax Norms, 34 Brook. J. Intl L. 3, p. 764 (2009); B.J.M Terra & P.J. Wattel, European Tax Law p. 111 (5th ed., Kluwer 2008); M.P. van der Hoek, Tax Harmonization and Competition in the European Union, 1 eJournal of Tax Research 1, p. 23 (2003); B.I. Bai, The Code of Conduct and the EU Corporate Tax Regime: Voluntary Coordination without Harmonization, 15 Journal of International and Area Studies 2, p. 122 (2008); H. Gribnau, The Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility, 10 ELR 1, p. 20 (2017); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[66] J. Englisch & A. Yevgenyeva, The Upgraded Strategy against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan, British Law Rev. 5, p. 622-623 (2013).

[67] D.C. Elkins, The Merits of Tax Competition in a Globalized Economy, 91 Indiana L. J. 3, p. 905 (2006).

[68] P. Lampreave, Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union, 65 BFIT 6, p. 4 (2011); M.P. van der Hoek, Tax Harmonization and Competition in the European Union, 1 eJournal of Tax Research 1, p. 22 (2003); W.B. Vlcek, Small States and the Challenge of Sovereignty: Commonwealth Caribbean Offshore Financial Centers and Tax Competition, Doctoral Thesis p. 93 (University of London 2006); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

заставляет государство повышать эффективность сбора налогов и стимулирует государство более эффективно расходовать бюджетные средства[69].

Это, по мнению исследователей, приводит к противодействию эффекту Левиафана (рационализации государственного управления, снижению бюрократических расходов и общему повышению эффективности государственных расходов). Также налоговая конкуренция приводит к тому, что государство будет более осторожно подходить к бюджетным расходам и не допустит чрезмерных и малооправданных расходов[70]. В свою очередь, это приводит к формированию более дисциплинированной политической конъюнктуры и снижению популизма в политической среде[71].

Обе экономические школы подтверждают, что налоговая конкуренция приводит к снижению налоговых доходов. Школа государственного потворствования бедности стремится защитить менее защищенные слои населения от более высоких налогов и рассматривает налоговую конкуренцию как негативное явление. В то время как школа «укрощения Левиафана», несмотря на отрицание государства, фактически выступает за снижение и избавление от налогов любой ценой и рассматривает налоговую конкуренцию как позитивное явление.

Важность этих двух экономических школ заключается в том, что они отделяют налог на прибыль (корпоративный налог) от других налогов и обязательных платежей, которые фактически нацелены на население государства – в частности, страховые взносы, НДФЛ и НДС.

Таким образом, можно сказать, что налоговая конкуренция представляет собой совокупность мер государственной политики, направленной на повышение

---

[69] C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 8 (UVA 2002).

[70] J. Englisch & A. Yevgenyeva, The Upgraded Strategy against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan, British Law Rev. 5, p. 624 (2013); T. Madiès & J.J. Dethier, Fiscal Competition in Developing Countries: A Survey of the Theoretical and Empirical Literature p. 6 (May 2010), [Электронный ресурс] URL: http://documents.worldbank.org/curated/en/660651468148759194/pdf/WPS5311.pdf (дата обращения: 07.11.2024).

[71] P. Lampreave, Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union, 65 BFIT 6, p. 14 (2011); D. Deák, Illegal State Aid and Harmful Tax Competition: The Case of Hungary, 24 Society and Economy 1, p. 25 (2002); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

объема привлеченных иностранных инвестиций, существенно обостряющейся в результате действий других государств и глобализации.

Общественные отношения, возникающие в процессе установления налога на прибыль (корпоративного налога), в значительной степени обособлены от других налоговых правоотношений[72].

В правовой науке налоговая конкуренция и её правовое регулирование развивается по двум основным направлениям – через призму влияния региональной интеграции на регулирование налоговой конкуренции в части налога на прибыль (корпоративного налога) и через выработку международных стандартов по данному вопросу[73].

Постепенно, по замечанию А.Н. Козырина[74], с которым следует согласиться, происходит отход от господствовавшего ранее одномерного взгляда на правовое регулирование публичных финансов сквозь призму исключительно российского финансового законодательства в пользу проведения исследований, которые позволяли бы выявить особенности основных институтов финансового права в различных правовых системах и специфические черты, приобретаемые ими через участие в экономических и политических интеграционных процессах.

Взаимосвязь между налоговой конкуренцией и региональной интеграцией носит дуалистический характер. Во-первых, в силу характера этого явления одностороннее регулирование попросту неэффективно и поэтому данное явление регулируется, как правило, посредством двухсторонних и многосторонних мер. Во-вторых, региональная интеграция способствует налоговой гармонизации, что оказывает влияние на налоговую конкуренцию.

---

[72] Пономарева, К. А. Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц и доходов физических лиц в Российской Федерации и Европейском Союзе: сравнительно-правовое исследование : специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право" : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Пономарева Карина Александровна, 2021. – 449 с. – EDN LYATWL. С. 40.

[73] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 56 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[74] Козырин А.Н. Сравнительно-правовой метод в финансовом праве // Финансовое право. 2009. № 9. С. 2.

Глобальные и региональные подходы предлагают больше преимуществ – исходя из глобального характера налоговой конкуренции[75]. Государства-члены региональных интеграционных объединений находятся во многом в одинаковой ситуации и их интересы могут сильно пересекаться в этом вопросе, что редко встречается в рамках различных глобальных подходов[76].

Связь между налоговой конкуренцией и региональной интеграцией способствует гармонизации, что стимулирует процесс региональной интеграции. Достижение целей по гармонизации политики, законов и судебной практики может как усилить, так и ослабить интеграцию как таковую. В случае экономически ориентированной интеграции гармонизация налогов представляет собой фундамент для успеха такой интеграции[77].

Следует отметить отсутствие единого мирового стандарта в сфере налоговой конкуренции. Пытаясь устранить этот пробел, ОЭСР и ЕС разработали ряд стандартов в сфере налоговой конкуренции, которые будут более подробно разобраны далее. Можно сказать, что внимание обеих организаций сосредоточено на элементах разграничения вредоносной налоговой конкуренции и безвредной налоговой конкуренции.

Подход западных стран к интеграции (Евросоюз и ОЭСР) является наиболее универсальной формой этого процесса[78], учитывая историческую значимость этого вопроса для Российской Федерации. А.О. Четвериков обозначил следующую тенденцию – государства, которые только начинают

---

[75] M. Wróblewska, Harmful Tax Competition in a Globalized World: Does the World Trade Organization Deal with this Issue?, Studia Iuridica 1, p. 21 (2016); R.S. Avi-Yonah, Bridging the North/South Divide: International Redistribution and Tax Competition, 26 Mich. J. Intl L. 1, p. 383 (2004); OECD, Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, p. 22 (OECD 2000).

[76] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 56 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[77] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 56 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[78] Пономарева, К. А. Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц и доходов физических лиц в Российской Федерации и Европейском Союзе: сравнительно-правовое исследование : специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право" : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Пономарева Карина Александровна, 2021. – 449 с. – EDN LYATWL. С. 41.

свой путь в качестве движущей силы интеграции, стремятся учитывать опыт тех государств, у которых уже есть успешный опыт в области региональной интеграции[79]. Исследование опыта противодействия налоговой конкуренции, осуществляемого ЕС и ОЭСР, значимо для совершенствования российского законодательства и создания новых правовых механизмов регулирования в области корпоративного налогообложения на наднациональном уровне, который может быть апробирован в интеграционных объединениях с участием Российской Федерации (ЕАЭС и др.).

Таким образом, можно сказать, что налоговая конкуренция – регламентированная нормами права деятельность, направленная на привлечение иностранных инвестиций, существенно обостряющейся в результате действий других государств и глобализации, а также связанной с региональной интеграцией и не имеющей единого мирового стандарта.

Такая терминологическая конструкция во многом сильно связана с таким понятием как налоговой суверенитет, т. к. налоговая конкуренция представляет собой совокупность мер государственной политики и существенно обостряется в результате действий других государств.

Налоговый суверенитет государства представляет собой исключительное право государства самостоятельно и независимо осуществлять функцию налогообложения и взимания налогов в пределах территории, на которую распространяется его юрисдикция[80]. По замечанию Садчикова М. Н., налоговый суверенитет государства заключается в следующих направлениях налоговой функции государства[81]:

1) установление налогов на территории, находящейся под государственной юрисдикцией;

---

[79] Четвериков А.О. Забытые страницы истории интеграционного права: интеграционные проекты Лиги Наций и их влияние на правовые системы Всемирной торговой организации, Европейского союза и Евразийского экономического союза // Актуальные проблемы российского права. 2015. № 3. С. 132.

[80] Садчиков, М. Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации : специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право" : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Садчиков Михаил Николаевич, 2021. – 426 с. – EDN BCABEG. С. 14.

[81] Садчиков, М. Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации : специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право" : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Садчиков Михаил Николаевич, 2021. – 426 с. – EDN BCABEG. С. 14.

2) введение установленных налогов и их отмена;

3) делегирование некоторых полномочий по установлению и введению налогов иным публично-территориальным образованиям на своей территории;

4) взимание установленных налогов, включая осуществление контроля за полнотой и своевременностью уплаты налогов и привлечение к ответственности лиц, нарушивших законодательство о налогах и сборах;

5) международное сотрудничество в сфере налогообложения.

В правовой науке налоговый суверенитет также описывается:

1) Б. Паттерсоном и А. Серрано[82] как фундаментальный компонент государственного суверенитета;
2) А. Сэнни[83] как неизменяемый и неумолимый принцип;
3) А. Таунсендом[84] как государственная прерогатива, фундаментальная в такой степени для того, чтобы государство могло эффективно управлять собственной территорией;
4) Р. Бисвасом[85] и М. Уэббом[86] как существенный компонент суверенных государств.

В этом отношении нельзя не согласиться с Б. Маурером, что налогообложение на протяжении столетий связано с суверенитетом, а налоговый суверенитет находился под защитой государства и международного права[87]. Любой вопрос международного налогообложения, в том числе вопрос налоговой

---

[82] B. Patterson & A.M. Serrano, Tax Competition in the European Union p. 5 (1998), [Электронный ресурс] URL: http://europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/105_en.pdf (дата обращения: 07.11.2024); B. da Silva, Taxing Digital Economy: A Critical View around the GloBE (Pillar Two), 15 FLC 2, p. 122 (2020).

[83] A. Sanni, Sovereign Rights of Tax Havens and the Charge of Harmful Tax Competition (12 Nov. 2011), [Электронный ресурс] URL: www.thesait.org.za/news/96869/Sovereign-Rights-Of-Tax-Havens-And-The-Charge-Of-Harmful-Tax-Competition.htm (дата обращения: 07.11.2024).

[84] A. Townsend, The Global Schoolyard Bully: The Organization for Economic Cooperation and Development's Coercive Efforts to Control Tax Competition, 25 Fordham Int'l L. J. 1, p. 219 (2001).

[85] R. Biswas, Introduction: Globalization, Tax Competition and Economic Development, in International Tax Competition: Globalization and Fiscal Sovereignty p. 1 (R. Biswas ed., Commonwealth Secretariat 2002).

[86] M.C. Webb, Defining the boundaries of legitimate state practice: Norms, transnational actors and the OECD's project on harmful tax competition, 11 Review of International Political Economy 4, p. 788 (2004).

[87] B. Maurer, From the Revenue Rule to Soft Law and Back Again: The Consequences for "Society" of the Social Governance of International Tax Competition, in Rules of Law and Laws of Ruling: On the Governance of Law p. 221 (F.V. Benda-Beckmann, K.V. Benda-Beckmann & J. Eckert eds., Ashgate Publishing 2009).

конкуренции, необходимо по существу рассматривать в привязке к налоговому суверенитету[88].

Как было отмечено Хавановой И. А., международные налоговые отношения, охватывают не только отношения между физическими и юридическими лицами, но и между договаривающимися государствами непосредственно[89].

Учитывая, что развитие международных налоговых отношений, по мнению Садчикова М. Н.[90], непосредственно связано с реализацией принципа самоограничения налогового суверенитета, который применяется как при формировании межгосударственных объединений, так и при формировании международных правил борьбы с уклонением от уплаты налогов.

По своей природе налоговая конкуренция первоначально носила исключительно внутригосударственный характер и охватывала конкуренцию между различных уровнями власти (федеральный, региональный, местный)[91]. Со временем практика налоговой конкуренции распространилась по всему миру из-за различий в налоговых правилах[92] и необходимостью обеспечивать международную конкурентоспособность своих налоговых систем[93].

ОЭСР обозначила, что государства имеют право на создание собственной налоговой системы[94] и установление соответствующих налоговых ставок[95], а

---

[88] D.M. Ring, What's at Stake in the Sovereignty Debate: International Tax and the Nation-State, 49 Va. J. Int'l L. 1, p. 1 (2008).

[89] Хаванова, И. А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права : специальность 12.00.10 "Международное право; Европейское право" : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук / Хаванова Инна Александровна. – Москва, 2016. – 52 с. – EDN ZQCDBH. С. 13.

[90] Садчиков, М. Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации : специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право" : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Садчиков Михаил Николаевич, 2021. – 426 с. – EDN BCABEG. С. 23.

[91] P.J. Wattel, Forum: Interaction of State Aid, Free Movement, Policy Competition and Abuse Control in Direct Tax Matters, 5 World Tax J. 1, p. 138 (2013), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

[92] A.P. Morriss & L. Moberg, Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against Harmful Tax Competition, 4 Columbia J. Tax L. 1, p. 14 (2012).

[93] A. Townsend, The Global Schoolyard Bully: The Organization for Economic Cooperation and Development's Coercive Efforts to Control Tax Competition, 25 Fordham Int'l L. J. 1, p. 217 (2001).

[94] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, p. 15 (OECD 1998); T. Rixen, Taxation and Cooperation: International Action against Harmful Tax Competition, in Globalization: State of the Art and Perspectives p. 72 (S.A. Schirm ed., Routledge 2007).

[95] OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report p. 4 (OECD 2001); OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report p. 4 (OECD 2004); OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2006 Progress Report p. 3 (OECD 2006).

также что организация не стремится диктовать любым государствам те или иные правила налогообложения[96].

Кроме того, ОЭСР в своем Сводном заявлении 2004 года (англ. 2004 Consolidated Application Note) отметила, что структура и уровень налогов являются политическими решениями правительств соответствующих государств, что и было признано ОЭСР в 1998, 2000 и 2001 годах[97].

Государства-члены ЕС, отдельно от Евросоюза, не раз признавали значение налогового суверенитета и намерены сохранить свои права и полномочия в налоговой сфере[98]. В зарубежной академической среде в контексте налоговой конкуренции налоговый суверенитет рассматривается с упором на право и свободу государства разрабатывать и принимать любые налоговые правила, которые соответствуют его публичным интересам и способствуют их реализации[99].

Если остановиться на этих позициях, то региональная интеграция в рамках Евросоюза и формирование международных стандартов с помощью такой международной организации как ОЭСР не нацелены на ограничение налогового суверенитета государства.

---

[96] OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report p. 4 (OECD 2004); OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2006 Progress Report p. 3 (OECD 2006); D. Mitchell, Between the Lines: Havens can wait, Foreign Policy 131, p. 71 (2002); A.W. Oguttu, International tax competition, Harmful tax practices and the "Race to the bottom": a special focus on unstrategic tax incentives in Africa, 51 CILJSA 3, p. 46 (2018); I. Calich, The Impact of Globalization on the Position of Developing Countries in the International Tax System, Doctoral Thesis p. 61 (LSE 2011).

[97] OECD, Consolidated Application Note in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes p. 21 (OECD 2004), Primary Sources IBFD; M. Wróblewska, Harmful Tax Competition in a Globalized World: Does the World Trade Organization Deal with this Issue?, Studia Iuridica 1, p. 16 (2016); P. Lampreave, Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union, 65 BFIT 6, p. 4 (2011)

[98] European Economic and Social Committee Opinion on Promoting Good Governance in Tax Matters, COM (2009) 201, p. 5 (2009), Primary Sources IBFD; C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 52 (UVA 2002); J. McLaren, Will Tax Havens Survive in the New International Legal Environment?, Doctoral Thesis p. 125 (RMIT University 2010); M. Nouwen, The European Code of Conduct Group Becomes Increasingly Important in the Fight against Tax Avoidance: More Openness and Transparency is Necessary, 45 Intertax 2, p. 138 (2017); L. de Broe, R.J. Danon & V. Chand, Comments to Public Consultation Document: Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) – Pillar Two p. 13 (2 Dec. 2019), [Электронный ресурс] URL: https://serval.unil.ch/resource/serval:BIB_D8C1987EFA9C.P001/REF (дата обращения: 07.11.2024).

[99] W.B. Vlcek, Small States and the Challenge of Sovereignty: Commonwealth Caribbean Offshore Financial Centers and Tax Competition, Doctoral Thesis p. 105 (University of London 2006); D. Pinto, Governance in a Globalised World: Is it the End of the Nation State?, in International Tax Competition: Globalisation and Fiscal Sovereignty p. 78 (R. Biswas ed., Commonwealth Secretariat 2002); M. Gaffney, Competition: More Harm than Good, 10 Int'l T. Rev. 1, p. 47 (1999); L.A. Mello, Tax Competition and the Case of Bank Secrecy Rules: New Trends in International Tax Law p. 32; F. Cachia, Analyzing the European Commission's Final Decisions on Apple, Starbucks, Amazon and Fiat Finance & Trade, 26 EC T. Rev. 1, p. 34 (2017).

С другой стороны, в продолжение мыслей Садчикова М.Н.[100], можно утверждать, что формирование системы международных налоговых правил ОЭСР и региональная интеграция Евросоюза (который не только является отдельным членом ОЭСР, но ряд государств-членов ЕС являются к тому же государствами-членами ОЭСР) формируют международный налоговый режим, который фактически нацелен на ограничение налогового суверенитета в связи с тем, что в рамках указанных организаций не только формируются институциональная основа и правила организации деятельности, но и потому что имеет место фактическое влияние на общественные отношения по предмету ведения в значительной части мира.

Налоговая конкуренция осуществляется посредством выработки налоговых правил, призванных обеспечить налоговую конкурентоспособность государства. Как подчеркивают Р. Тэтер[101] и А. Семета[102], находясь в противоречии, налоговая конкуренция дополнительно обусловлена необходимостью не только поддерживать и сохранять отечественный бизнес, но и привлекать иностранный бизнес, что вызывает необходимость в конкурентоспособной на международном уровне системе налогов и сборов, т. е. системе, которая идеально спроектирована для того, чтобы участвовать в налоговой конкуренции.

В свою очередь, нельзя не согласиться с П. Хабиманой в том, что государство участвует в налоговой конкуренции, однако это вызывает у государства необходимость быть защищенным от негативных последствий налоговой конкуренции других государств[103].

Более того, налоговая конкуренция по мнению Ф. Париси и Н. Гхей связана с принципом взаимности. С точки зрения международного права, принцип

---

[100] Садчиков, М. Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации : специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право" : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Садчиков Михаил Николаевич, 2021. – 426 с. – EDN BCABEG. С. 23-24.

[101] R. Teather, Harmful Tax Competition?, p. 59 (Blackwell Publishers 2002).

[102] A. Šemeta, Competitive Tax Policy and Tax Competition in the EU p. 5 (27 Oct. 2011), [Электронный ресурс] URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_11_712 (дата обращения: 07.11.2024).

[103] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 46 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

взаимности влечет за собой возвращение аналогичного поведения[104] и составляет основу и важный элемент регулирования рациональных взаимоотношений суверенных государств[105]. Принцип взаимности определяет международные правоотношения, и государства в значительной степени полагаются на него из-за отсутствия единого органа по обеспечению соблюдения международного права[106]. По мнению зарубежных исследователей налогового права, это приводит к тому, что налоговый суверенитет становится неотличимым от налоговой конкуренции[107], т. к. государства выходят за рамки сопоставимого снижения корпоративного налога и снижают налоги ещё сильнее, чтобы добиться конкурентного преимущества.

Такая ситуация приводит к тому, что государства вынуждены координировать налоговую политику друг друга с помощью региональной интеграции и созданию мирового стандарта в области налоговой конкуренции. Таким образом, налоговая конкуренция не только способна подрывать налоговый суверенитет государства, но и влияет на налоговый суверенитет других государств[108].

С другой стороны, налоговая конкуренция является законным способом осуществления налогового суверенитета. Противодействие налоговой конкуренции (в том числе, вредоносной налоговой конкуренции), может рассматриваться как посягательство на суверенитет государства.

---

[104] F. Parisi & N. Ghei, The Role of Reciprocity in International Law, 36 Cornell Int'l L. J. 93, p. 94 (2003).

[105] F. Parisi & N. Ghei, The Role of Reciprocity in International Law, 36 Cornell Int'l L. J. 93, p. 94 (2003) and P. Malanczuk, Akehurst's Modern Introduction to International Law p. 6 (7th ed., Routledge 1997).

[106] S.N. Fard, Is Reciprocity a Foundation of International Law or Whether International Law Creates Reciprocity? p. 1 (Aberystwyth University 2013).

[107] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 47 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[108] A.W. Oguttu, International tax competition, Harmful tax practices and the "Race to the bottom": a special focus on unstrategic tax incentives in Africa, 51 CILJSA 3, p. 46 (2018); I. Calich, The Impact of Globalization on the Position of Developing Countries in the International Tax System, Doctoral Thesis p. 294 (LSE 2011); L. van Apeldoorn, International Taxation and the Erosion of Sovereignty, in Global Tax Governance: What is Wrong with it and How to Fix it pp. 75 and 216 (P. Dietsch & T. Rixen eds., ECPR Press 2016); P. Dietsch & T. Rixen, Tax Competition and Global Background Justice, 22 The Journal of Political Philosophy 2, p. 152 (2014).

Ведь с такой позиции, как отмечает Д. Ринг, «суверенные государства должны иметь возможность определять собственную налоговую политику»[109].

Нельзя не согласиться с П. Дитшем в том, что налоговое сотрудничество государств, которое, по сути, выступает в качестве решения проблемы недобросовестной налоговой конкуренции, фактически можно воспринимать в той или иной степени как влияние на налоговый суверенитет государства[110].

Проведенный анализ демонстрирует, что **налоговая конкуренция** – это регламентированная нормами права деятельность государства по снижению корпоративного налога с целью повышения объема привлеченных иностранных инвестиций.

§2. Развитие правового регулирования противодействия недобросовестной налоговой конкуренции. Генезис разграничения «недобросовестной» и «добросовестной» налоговой конкуренции

В обозначенном определении можно выделить три элемента налоговой конкуренции:

1) деятельность государства, регламентированная нормами права;
2) деятельность государства, приводящая к снижению корпоративного налога;
3) деятельность государства, нацеленная на привлечение иностранных инвестиций[111].

Нельзя не согласиться с П.Хабиманой в том, что разграничение недобросовестной и добросовестной налоговой конкуренции во многом связано с

---

[109] D.M. Ring, What's at Stake in the Sovereignty Debate: International Tax and the Nation-State, 49 Va. J. Int'l L. 1, p. 24 (2008).

[110] P. Dietsch, Rethinking Sovereignty in International Fiscal Policy, 37 Rev. Int'l Stud. 5, p. 2108 (2011); OECD, OECD Tax and Development: Principles to Enhance the Transparency and Governance of Tax Incentives for Investment in Developing Countries p. 4, [Электронный ресурс] URL: www.oecd.org/ctp/tax-global/transparency-and-governanceprinciples.pdf (дата обращения: 07.11.2024).

[111] P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

каждым из этих элементов и их подробным анализом. Характеристика этой взаимосвязи поможет сформулировать определения недобросовестной и добросовестной налоговой конкуренции[112].

Кроме того, необходимо проанализировать наиболее применимые для налогового права подходы противодействия недобросовестной налоговой конкуренции применительно к разграничению недобросовестной и добросовестной налоговой конкуренции. Развитие правового регулирования противодействия недобросовестной налоговой конкуренции можно систематизировать в рамках следующих подходов и сгруппировать следующим образом:

1) подход ОЭСР;
2) подход ЕС;
3) подход России (включая ЕАЭС);
4) проект GloBE.

В настоящее время подход ОЭСР важен как наиболее общие рекомендации по выявлению недобросовестной налоговой конкуренции.

Нельзя не согласиться с В. А. Мачехиным, который отмечает, что ОЭСР располагает ресурсами для обобщения практического опыта различных стран, достижений и предложений ученых, создавая важные документы в области международного налогообложения[113]. Изменения налогового законодательства многих государств в последние годы обусловлены, по мнению К. А. Пономаревой, использованием опыта международных организаций, в частности ОЭСР[114].

---

[112] P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[113] Международное и европейское налоговое право : учебное пособие для магистратуры / под ред. Л. Л. Арзумановой, Е.Н. Горловой. М. : Норма : ИНФРА-М, 2022. С.13 (автор главы – В. А. Мачехин).

[114] Пономарева К. А. Правовое регулирование борьбы со злоупотребительными налоговыми практиками в Европейском союзе и Российской Федерации // Вестник Пермского университета. Серия «Юридические науки». 2019. № 45. С. 420.

Нельзя не согласиться с К. К. Токаревой[115], которая утверждает, что документы ОЭСР в сфере налогообложения являются источниками мягкого права, поскольку не являются обязательными, однако оказывают существенное влияние на правоприменительную практику и право в целом.

Несмотря на то, что интерес ОЭСР к теме недобросовестной налоговой конкуренции возник в 70-х годах прошлого века с появлением первых исследований по вопросам офшорных юрисдикций[116].

К источникам мягкого права, формирующими подход ОЭСР по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции относятся доклад 1998 года «Вредоносная налоговая конкуренция: новая глобальная проблема»[117] (англ. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue; далее – Доклад 1998 года) и проект BEPS 2013 года[118] (англ. Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting; далее – план по BEPS).

В Докладе 1998 года указывается, что он не является окончательным: ОЭСР призвала указанные юрисдикции взять на себя публичное политическое обязательство, чтобы избежать попадания в список отказывающихся от сотрудничества юрисдикций[119]. Подробности таких обязательств были изложены в меморандуме о взаимопонимании 2000 года и, прежде всего, включали в себя вопросы прозрачности и обмена налоговой информацией[120]. В 2001 году ОЭСР

---

[115] Токарева, К. К. Документы организации экономического сотрудничества и развития в системе источников налогового права Российской Федерации : специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право" : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Токарева Кристина Константиновна, 2019. – 241 с. – EDN JRWXMH. С. 18.

[116] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 86 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021); A.P. Morriss & L. Moberg, Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against Harmful Tax Competition, 4 Columbia Journal of Tax Law 1, p. 33 (2012).

[117] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (OECD 1998).

[118] OECD, Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, [Электронный ресурс, URL]: https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf (дата обращения: 13.03.2024).

[119] OECD, Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, p. 6 (OECD 2000); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 95-98 (2022).

[120] C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 222 (University of Amsterdam 2002); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 95-98 (2022).

опубликовала следующий доклад о ходе работы[121], в дальнейшем доклады о ходе работы выходили с относительной регулярностью до 2018 года.

В дальнейшем ОЭСР приступила к аналогичному, но более широкому плану по BEPS. Руководствуясь необходимостью согласовать место налогооблагаемой прибыли с местом экономической деятельности и создания стоимости[122], доклад плана по BEPS, опубликованный 5 октября 2015 года, содержал план из 15 Мероприятий, которые должны быть реализованы на разных уровнях как государствами-членами ОЭСР, так и другими государствами. Мероприятие 5 было направлено на более эффективную борьбу с вредоносной налоговой практикой.

Мероприятие 5 направлено на более эффективное противодействие недобросовестным налоговым практикам, включая офшорные юрисдикции, недобросовестные преференциальные налоговые режимы и весьма благоприятные агрессивные налоговые решения[123].

Важно понимать, что Мероприятие 5 плана по BEPS не заменяет доклады ОЭСР о недобросовестных налоговых практиках, а, напротив, выступает их продолжением и усиливает доклады ОЭСР.

Отдельно стоит сказать, что Мероприятие 5 является минимальным стандартом плана по BEPS, образуя с тремя другими Мероприятиями «Инклюзивную структуру BEPS».

По состоянию на ноябрь 2023 года к Инклюзивной рамочной программе присоединились 145 юрисдикций (в т. ч. Россия, Белоруссия, Казахстан, Армения

---

[121] OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report p. 4 (OECD 2001); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 95-98 (2022).

[122] A.W. Oguttu, International tax competition, Harmful tax practices and the 'Race to the bottom': a special focus on unstrategic tax incentives in Africa, 51 Comparative and International Law Journal of South Africa 3, p. 298 (2018); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 95-98 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[123] H.M. Liebman, W. Heyvaert & V. Oyen, Countering Harmful Tax Practices: BEPS Action 5 and EU Initiatives – Past Progress, Current Status and Prospects, 56 Eur. Taxn. 2/3, pp. 102-103 (2016), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 95-98 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

и Азербайджан)[124]. При этом ряд государств (в т. ч. Кыргызстан, Молдова, Таджикистан и Туркменистан) не присоединились к Инклюзивной рамочной программе во многом, исходя из этих причин, которые были обозначены П. Хабиманой[125]:

1) осознанное участие в Инклюзивной рамочной программе требует от стран глубоких знаний международного налогового права – большого количества квалифицированных сотрудников;
2) недостаток доверия к эффективности участия в Инклюзивной рамочной программе;
3) непонимание плана по BEPS вызывает нежелание присоединяться к нему;
4) присоединение к Инклюзивной системе требует уплаты ежегодного членского взноса.

Подобные препятствия для развивающихся государств могут стимулировать недобросовестную налоговую конкуренцию в этих странах, а именно к осуществлению недобросовестных налоговых практик.

Анализируя такой элемент налоговой конкуренции как снижение корпоративного налога, необходимо сказать, что в Докладе 1998 года ОЭСР придерживается мнения, что устранение вредоносной налоговой конкуренции будет способствовать глобальному благосостоянию[126]. В своей деятельности организация направляет усилия на корректировку налоговых ставок, чтобы предотвратить их снижение странами и поощрять юрисдикции с низкими налогами повышать свои ставки корпоративного налога. При этом ОЭСР

---

[124] OECD, Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, [Электронный ресурс, URL]: https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf (дата обращения: 13.03.2024); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 95-98 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[125] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 98-100 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[126] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 16 (OECD 1998); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 88 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021).

акцентирует внимание на эффективных налоговых ставках, которые налогоплательщики фактически уплачивают. Например, государство может иметь ставку налога на прибыль в размере 35%, но за счет вычетов и коэффициентов к расходам, эффективная налоговая ставка может быть близка к нулю[127].

С другой стороны, ОЭСР обозначила, что каждая суверенная юрисдикция вправе определять свои налоговые ставки и налоговую базу[128]. Как отмечают К. Браун и П. Хабимана, в Докладе 1998 года подробно разъяснено, что не существует явной или неявной общей минимальной эффективной налоговой ставки, ниже которой деятельность государства будет рассматриваться как недобросовестная налоговая конкуренция[129].

При этом, стоит понимать, что без снижения корпоративного налога не возникает не только недобросовестной налоговой конкуренции, но и налоговой конкуренции как таковой, что говорит о невозможности использовать этот элемент в качестве основания для разграничения.

Перед тем, как перейти к анализу следующих элементов налоговой конкуренции, стоит сказать, что в Докладе 1998 года ОЭСР ограничивает недобросовестную налоговую конкуренцию недобросовестными налоговыми практиками (англ. harmful tax practices). ОЭСР выбрала ограничительный подход, обозначив только два вида недобросовестных налоговых практик, а именно: офшорные юрисдикции (англ. tax havens) и недобросовестные преференциальные налоговые режимы (англ. harmful preferential tax regimes) – в зарубежном

---

[127] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 86 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021); A.P. Morriss & L. Moberg, Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against Harmful Tax Competition, 4 Columbia Journal of Tax Law 1, p. 33 (2012).

[128] OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report p. 7 (OECD 2001); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[129] OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, p. 20 (OECD 2019); K.B. Brown, Harmful Tax Competition: The OECD View, 32 George Washington Journal of Law & Economics 2, p. 316 (1999); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

академическом сообществе не возникает споров по этому вопросу и нет позиции о том, что следует трактовать эти положения расширительно[130]. Подробно офшорные юрисдикции и недобросовестные преференциальные налоговые режимы будут проанализированы в третьем параграфе этой главы.

Следующим важным элементом налоговой конкуренции является нацеленность на привлечение иностранных инвестиций. А. Огутту и П. Хабимана подчеркивают, что в Докладе 1998 года недобросовестная налоговая конкуренция рассматривается как угроза налоговым доходам и налоговому суверенитету[131] и поэтому целью проекта было «разработать лучшее понимание того, как офшорные юрисдикции и недобросовестные преференциальные налоговые режимы приводят к перемещению услуг и экономической деятельности в целом, приводят к размыванию налоговой базы других государств, искажают модели торговли и инвестиций и подрывают справедливость, нейтральность и доверие к системе налогообложения в целом»[132].

---

[130] OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, p. 41 (OECD 2019); OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 7 (OECD 1998); M. Littlewood, Tax Competition: Harmful to Whom?, 26 Michigan Journal of International Law 1, pp. 413, 419 (2004); S. Jogarajan & M. Stewart, Harmful Tax Competition: Defeat or Victory?, 22 Australian Tax Forum 3, p. 8 (2007); J. McLaren, Will Tax Havens Survive in the New International Legal Environment?, Doctoral Thesis p. 91 (Royal Melbourne Institute of Technology 2010); D. Fabris, To Open or to Close the Box: Patent Box Regimes in the EU between R&D Incentives and Harmful Tax Practices, 11 Amsterdam Law Forum 1, p. 47 (2019); D.S. Smit, Freedom of Investment between EU and non-EU Member States and its Impact on Corporate Income Tax Systems within the European Union, Doctoral Thesis p. 195 (Tilburg University 2011); M. Seeruthun-Kowalczyk, Hard Law and Soft Law Interactions in EU Corporate Tax Regulation: Exploration and Lessons for the Future, Doctoral Thesis p. 195 (Edinburgh University 2011); M. Wróblewska, Harmful Tax Competition in a Globalized World: Does the World Trade Organization Deal with this Issue?, 4 Studia Iuridica 1, p. 17 (2016); J.B. Kiprotich, Income Tax in the East African Community: A Case for Harmonization and Consolidation of Policy and Law with a Focus on Corporate Income Taxation, Doctoral Thesis p. 52 (University of Nairobi 2016); H. Gribnau, The Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility, 10 Erasmus Law Review 1, p. 20 (2017); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[131] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 86 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); A.W. Oguttu, Tax Base Erosion and Profit Shifting in Africa: Africa's Response to the OECD BEPS Action Plan, International Centre for Tax and Development Working Paper 54, p. 6 (2016).

[132] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 8 (OECD 1998); F. Boulogne, Reviewing the OECD's and the EU's Assessment of Singapore's Development and Expansion Incentive, 7 SMU School of Accountancy Research Paper 1, p. 12 (2019), [Электронный ресурс] URL: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3349404 (дата обращения: 07.11.2024); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 86 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

В Докладе 1998 года обозначились следующие возникающие в результате недобросовестной налоговой конкуренции проблемы, которые тесно связаны с привлечением иностранных инвестиций – в частности, искажение финансовых и реальных инвестиционных потоков, приведение к нежелательному переносу налогового бремени на менее мобильные налоговые базы, такие как труд, имущество и потребление и увеличение административных расходов и нагрузки на налоговые органы и налогоплательщиков[133].

Сфера применения Доклада 1998 года – «деятельность, способная к перемещению в другие юрисдикции без существенных последствий для бизнеса, в частности, финансовая и другая деятельность по оказанию услуг, включая предоставление нематериальных активов» (далее – географически мобильная деятельность)[134]. Налоговые льготы, стимулирующие производственную деятельность, и налоговые льготы по косвенным налогам выходят за рамки Доклада 1998 года. Аналогичным образом ОЭСР через Форум по вредоносной налоговой практике, который позднее стал Глобальным форумом по прозрачности и обмену информацией, исключила негеографически мобильную деятельность, риск размывания которой низок.

В связи с этим, можно согласиться с К. Карлсоном и К. Пинто, которые утверждают, что налоговая конкуренция считается добросовестной, если она является выражением налогового суверенитета государства для привлечения новых и реальных инвестиций[135].

---

[133] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 16 (OECD 1998); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 87 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021).

[134] OECD, Consolidated Application Note in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes p. 20 (OECD 2004); R.S. Avi-Yonah, Bridging the North/South Divide: International Redistribution and Tax Competition, 26 Michigan Journal of International Law 1, p. 385 (2004); H.J. Ault, Tax Competition and Tax Cooperation: A Survey and Reassessment, in International Taxation in a Changing Landscape p. 2 (J. Monsenego & J. Bjuvberg eds., Wolters Kluwer 2019); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 87 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021); C. Pinto, EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?, 26 Intertax 12, p. 390 (1998).

[135] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, p. 8 (OECD 1998); K. Carlson, When Cows Have Wings: An Analysis of the OECD's Tax Haven Work as it Relates to Favor, Sovereignty and Privacy, 35 J. Marshall L. Rev. 163, p. 165 (2002); C. Pinto, EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?, 26 Intertax 12, p. 390 (1998).

Кроме того, преференциальный налоговый режим, направленный на стимулирование деятельности в конкретном секторе экономики, даже если он включает географически мобильную деятельность, не является недобросовестным, пока он не является изолированным или «ограниченным в доступе для резидентов государства» (англ. ring-fenced)[136]. Дж. Энглиш и А. Евгеньева обращают особое внимание, что если основная цель конкретного преференциального налогового режима не состоит в том, чтобы агрессивно претендовать на налоговые доходы других стран, этот режим не является недобросовестным[137].

Отдельно стоит сказать, что уже в рамках Мероприятия 5 противодействие недобросовестной налоговой конкуренции в части нацеленности на привлечение иностранных инвестиций было дополнено следующим образом[138]:

1) ОЭСР утверждает, что государства способны свободно осуществлять поддержку НИОКР в соответствии с принципами Глобального форума по прозрачности и обмену информации, обозначая роль отраслей интеллектуальной собственности для экономического развития;
2) ОЭСР утверждает, что предоставление налоговых льгот в рамках режимов патентных ящиков (англ. patent box) должно быть прекращено;
3) ОЭСР обозначила приоритет сквозного подхода (англ. nexus approach) над подходами создания стоимости (англ. value creation) и трансфертного ценообразования (англ. transfer pricing).

---

[136] OECD, Consolidated Application Note in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes p. 20 (OECD 2004); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 88 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[137] J. Englisch & A. Yevgenyeva, The Upgraded Strategy against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan, British Tax Review 5, p. 626 (2013); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 88 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[138] OECD/G20, Countering Harmful Tax Practices More Effectively Taking into Account Transparency and Substance: Action 5 – 2015 Final Report p. 28 (OECD 2015), Primary Sources IBFD; P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 95-98 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

Сквозной подход направлен на то, чтобы выгоды от режима интеллектуальной собственности были пропорциональны реальной конкретной деятельности в области НИОКР, которая имеет фактическую связь с доходом, полученным от интеллектуальной собственности, приносящим пользу преференциальному налоговому режиму[139].

Таким образом, ОЭСР определенно считает, что разграничение недобросовестной и добросовестной налоговой конкуренции связано с тем, как государство стремится привлекать иностранную экономическую активность.

Ещё одним важным элементом налоговой конкуренции является регламентация деятельности государства нормами права. Стоит начать с того, что ОЭСР выявил несколько проблем, связанных с недобросовестной налоговой конкуренции, которые непосредственно возникают из правоустанавливающей и правоприменительной деятельности государства – в частности, подрыв целостности и справедливости налоговых структур, препятствование соблюдению требований всеми налогоплательщиками, изменение желаемого уровня и сочетания налогов и государственных расходов[140].

В Докладе 1998 года указывается, что он не является окончательным: ОЭСР призвала указанные юрисдикции взять на себя публичное политическое обязательство, чтобы избежать попадания в список отказывающихся от сотрудничества юрисдикций[141].

---

[139] OECD/G20, Countering Harmful Tax Practices More Effectively Taking into Account Transparency and Substance: Action 5 – 2015 Final Report p. 29 (OECD 2015), Primary Sources IBFD; I. Zammit, Centralized Intellectual Property Business Models: Tax Implications of EU Patent Box Regimes, 69 Bull. Intl. Taxn. 9, p. 544 (2015), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; D. Fabris, To Open or to Close the Box: Patent Box Regimes in the EU between R&D Incentives and Harmful Tax Practices, 11 Amsterdam Law Forum 1, pp. 45, 50 (2019); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 95-98 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[140] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 16 (OECD 1998); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 87 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[141] OECD, Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, p. 6 (OECD 2000); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 95-98 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax

В зарубежном академическом сообществе широко распространено мнение М. Литтлвуд, что ОЭСР в лице наиболее заинтересованных государств-членов (в частности, Германии и Франции) стремилась возложить на государства обязанности по изменению законодательства и правоприменительной практики в связи с наличием в том или ином государстве недобросовестной налоговой конкуренции[142].

Продолжая мысль, можно сказать, что если добросовестная налоговая конкуренция остается в пределах норм законодательства, то недобросовестная налоговая конкуренция выходит за рамки налогового законодательства. Следовательно, важной характеристикой недобросовестной налоговой конкуренции является правоприменительная практика.

Из содержания Доклада 1998 года можно прийти к выводу, что ОЭСР оценивает правоприменительную практику не только государственных органов, но и управляющих компаний преференциальных налоговых режимов, которые могут выходить за рамки положений законодательства, что и может приводить к недобросовестной налоговой конкуренции.

Особенно примечательно, что ряд членов ОЭСР не поддержали Доклад 1998 года – Люксембург, США и Швейцария. Нельзя не согласиться с Д. Митчеллом[143], А. Моррисом и Л. Мобергом[144], Дж. Оуэнсом и Р. Макдонеллом[145], Р. Сандерсом[146], Р. Джонсоном[147] и П. Хабиманой[148] в том, что эти юрисдикции

Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[142] I. Calich, The Impact of Globalization on the Position of Developing Countries in the International Tax System, Doctoral Thesis p. 67 (London School of Economics 2011); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 91 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); M. Littlewood, Tax Competition: Harmful to Whom?, 26 Michigan Journal of International Law 1, pp. 418, 442 (2004).

[143] D. Mitchell, Between the Lines: Havens can wait, Foreign Policy 131, p. 71 (2002).

[144] A.P. Morriss & L. Moberg, Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against Harmful Tax Competition, 4 Columbia Journal of Tax Law 1, p. 47 (2012).

[145] J. Owens & R. McDonell, Inter-agency Cooperation and Good Tax Governance in Africa: An Overview, in Inter-agency Cooperation and Good Tax Governance in Africa p. 3 (J. Owens et al. eds., PULP 2017).

[146] R. Sanders, The Fight against Fiscal Colonialism: The OECD and Small Jurisdictions, 91 The Round Table 365, p. 330 (2002).

[147] R.A. Johnson, Why Harmful Tax Practices will Continue after Developing Nations Pay: A Critique of the OECD's Initiative Against Harmful Tax Competition, 26 Boston College Third World Law Journal 2, p. 365 (2006).

[148] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 91-92 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful

обладают репутацией, построенной на конфиденциальности, которая могла бы оказаться под угрозой, если бы они поддержали такую инициативу, а также тем, что предоставляют благоприятный налоговый режим для нерезидентов – в том числе, отдельные штаты США (Вайоминг, Делавэр и Невада).

Стоит сделать акцент на том, что, в соответствии с его 15-й рекомендацией Доклад 1998 года способствовал созданию Глобального форума по прозрачности и обмену информацией для борьбы с недобросовестными налоговыми практиками – в результате его деятельности были отменены некоторые недобросовестные налоговые практики, а также предотвращено возникновение новых проявлений недобросовестной налоговой конкуренции[149].

Кроме того, как отмечают А. Таунсенд[150] и П. Хабимана[151], ОЭСР не просто обнаружил проблему офшорных юрисдикций и недобросовестных преференциальных налоговых режимов, но и способствовал разработке правил в области международного налогообложения.

Вдобавок, Доклад 1998 года был признан источником мягкого права и получил поддержку в борьбе с недобросовестной налоговой конкуренцией. Также, Доклад 1998 года вызвал широкий спектр академических дискуссий и проведение научных исследований в зарубежном налоговом праве, а также повысил осознание проблемы вредоносной налоговой конкуренции[152].

Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[149] H.M. Liebman, W. Heyvaert & V. Oyen, Countering Harmful Tax Practices: BEPS Action 5 and EU Initiatives – Past Progress, Current Status and Prospects, 56 Eur. Taxn. 2/3, p. 103 (2016), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 91 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[150] A. Townsend, The Global Schoolyard Bully: The Organization for Economic Cooperation and Development's Coercive Efforts to Control Tax Competition, 25 Fordham International Law Journal 1, p. 234 (2001).

[151] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 91 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

[152] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 90–91 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

Конечно, можно сделать вывод о том, что Доклад 1998 года сделал важный шаг на пути правового регулирования противодействия недобросовестной налоговой конкуренции, но необходимо понять, что ОЭСР видит в качестве сферы применения правил борьбы с недобросовестными налоговыми практиками.

Проблема вытекает во многом из того, что ОЭСР не смогла выработать терминологическую систему налоговой конкуренции – в Докладе 1998 года не было дано определение того, что такое недобросовестная налоговая конкуренция и что такое добросовестная налоговая конкуренция[153].

Отсутствие фактической имплементации положений доклада в законодательство привело к тому, что ОЭСР применила собственные механизмы правоприменения, а именно – внесение в «черные» списки и скоординированные санкционные угрозы в отношении государств, которые применяют недобросовестные налоговые практики[154].

К тому же сфера применения Доклада 1998 года выходит далеко за пределы ОЭСР и включает в себя государств-членов и их зависимые территории, а также другие государства, не являющиеся участниками организации. Конечно, это говорит, что недобросовестная налоговая конкуренция возникает и за пределами ОЭСР и носит глобальный характер.

Но сам факт такого специального расширительного характера положений Доклада 1998 года говорит о том, что недобросовестная налоговая конкуренция частично имеет место не на территории государств-метрополий, а на территории государственных образований, тесно с ними связанными.

---

[153] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 94 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021); C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 217 (University of Amsterdam 2002).

[154] S. Bond, Corporate Tax Harmonization in Europe: A Guide to the Debate p. 63 (The Institute for Fiscal Studies 2000); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 95 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021); R.A. Johnson, Why Harmful Tax Practices will Continue after Developing Nations Pay: A Critique of the OECD's Initiative Against Harmful Tax Competition, 26 Boston College Third World Law Journal 2, p. 357 (2006); R. Palan, Tax Havens under Attack, 69 The World Today 3, p. 46 (2013); R. Sanders, The Fight against Fiscal Colonialism: The OECD and Small Jurisdictions, 91 The Round Table 365, p. 338 (2002).

При этом ОЭСР не определяет, что государства-метрополии включаются в ограничительные списки ОЭСР для налоговых целей, а не только сами зависимые территории.

Это во многом привело к тому, что государства-метрополии используют свои конституционно-правовые связи с зависимыми территориями в качестве инструмента снижения риска включения в «черные списки» ОЭСР.

Важно понимать, что ОЭСР формирует два основных ограничительных списка в части противодействия недобросовестной налоговой конкуренции: перечень несотрудничающих офшорных юрисдикций (англ. List of Unco-operative Tax Havens[155]) и перечень недобросовестных преференциальных налоговых режимов, содержащийся в регулярно обновляемом докладе ОЭСР (англ. Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes[156]).

В настоящее время ОЭСР не определяет ни одну юрисдикцию в качестве офшорной юрисдикции. Кроме того, регулярно обновляемый перечень недобросовестных преференциальных налоговых режимов содержит в себе не более 5 недобросовестных преференциальных налоговых режимов.

Суммируя вышеизложенное, можно, во-первых, сказать, что ОЭСР видит недобросовестную налоговую конкуренцию исключительно как функционирование недобросовестных налоговых практик, которые включают в себя офшорные юрисдикции и недобросовестные преференциальные режимы. Во-вторых, необходимо обозначить, что ОЭСР при разграничении недобросовестной и добросовестной налоговой конкуренции придает важное значение не только положениям законодательства, но и правоприменительной практике государственных органов и управляющих компаний преференциальных режимов.

Далее, необходимо рассмотреть подход ЕС по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции тоже в разрезе трех элементов налоговой конкуренции.

---

[155] OECD, List of Unco-operative Tax Havens [Электронный ресурс] URL: https://www.oecd.org/tax/harmful/listofunco-operativetaxhavens.htm (дата обращения: 07.11.2024).

[156] OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5 (OECD 2019).

Евросоюз имеет схожий с ОЭСР взгляд на недобросовестную налоговую конкуренцию, который закреплен в Кодексе поведения Европейского союза в сфере корпоративного налогообложения 1997 года (англ. EU Code of Conduct 1997: Conclusions of the ECOFIN Council meeting of 1/12/1997 concerning taxation policy; далее – Кодекс 1997 года)[157].

В преамбуле Кодекса 1997 года положительные последствия добросовестной налоговой конкуренции считаются необходимыми для повышения налоговой конкурентоспособности ЕС[158]. Иначе говоря, налоговый суверенитет государств-членов ЕС признается законодательством ЕС, которое устанавливает добросовестную налоговую конкуренцию как норму[159].

С точки зрения развитых государств, в частности, фактом является то, что оба типа налоговой конкуренции (добросовестная и недобросовестная) имеют место в Европе. Кодекс 1997 года был создан с целью преодолеть недобросовестную налоговую конкуренцию. Принятие Кодекса 1997 года показывает, что государства-члены ЕС признали существование недобросовестной налоговой конкуренции и особую необходимость сдерживания этого явления[160]. Это дополнительно конкретизируется в том, что в более чем 700 оценках льготных режимов в Европе, проведенных Группой по реализации Кодекса 1997 года (англ. Code of Conduct Group, далее

---

[157] EU Code of Conduct 1997: Conclusions of the ECOFIN Council meeting of 1/12/1997 concerning taxation policy DOC 98/C2/01, OJ C 2 (1998), C 2/1, [Электронный ресурс] URL: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:d2cdddef-e467-42d1-98c2-31b70e99641a.0008.02/DOC_2&format=PDF (дата обращения: 01.04.2024).

[158] EU Code of Conduct 1997: Conclusions of the ECOFIN Council meeting of 1/12/1997 concerning taxation policy DOC 98/C2/01, OJEC (6 Jan. 1998), C 2/3; P. Genschel, A. Kemmerling & E. Seils, Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market, 49 Journal of Common Market Studies 3, p. 596 (2011); S. Drezgić, Harmful Tax Competition in the EU with Reference to Croatia, 23 Journal of Economics and Business 1, p. 80 (2005); M. Seeruthun-Kowalczyk, Hard Law and Soft Law Interactions in EU Corporate Tax Regulation: Exploration and Lessons for the Future, Doctoral Thesis p. 169 (Edinburgh University 2011).

[159] C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis, pp. 52, 78, 300-302 (UVA 2002).

[160] EU Code of Conduct 1997: Conclusions of the ECOFIN Council meeting of 1/12/1997 concerning taxation policy DOC 98/C2/01, OJ C 2 (1998), C 2/1, [Электронный ресурс] URL: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:d2cdddef-e467-42d1-98c2-31b70e99641a.0008.02/DOC_2&format=PDF (дата обращения: 07.11.2024); C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis pp. 25 and 166 (UVA 2002); O. Pastukhov, Counteracting Harmful Tax Competition in the European Union, 16 Southwest Journal of International Law 1, p. 167 (2010); M.F. Nouwen, Inside the EU Code of Conduct Group: 20 Years of Tackling Harmful Tax Competition, Doctoral Thesis p. 405 (UVA 2020).

– Группа), почти 500 режимов применяются в государствах-членах ЕС и соответствующих ассоциированных государствах и зависимых территориях[161].

Как уже было отмечено, наиболее недобросовестные налоговые практики применяются государствами-членами ЕС[162]. Более того, некоторые из офшорных юрисдикций за пределами западного мира, как правило, расположены в пределах юрисдикции государств-членов ЕС. С точки зрения истории вопроса распространение недобросовестных налоговых практик существует в Европе давно – остров Мэн и Лихтенштейн являются одними из старейших офшорных юрисдикций в западной Европе[163]. Кроме того, количество преференциальных налоговых режимов резко выросло в ЕС в 1980-1990-х годах, поэтому налоговая конкуренция стала считаться значимой проблемой в Европе на рубеже 1990-х и 2000-х[164].

Стоит отметить, что в Пояснительном меморандуме к Общему законодательству 2011 году в предложении Европейской комиссии по единой базе корпоративного налогообложения (англ. Explanatory Memorandum on the 2011 Common Consolidated Corporate Tax Base Proposal of the European Commission) указано, что «следует поощрять справедливую налоговую конкуренцию в части налоговых ставок. Различия в ставках позволяют поддерживать определенную степень налоговой конкуренции на внутреннем рынке, а справедливая налоговая конкуренция, основанная на ставках, позволяет государствам-членам ЕС учитывать как свою рыночную

---

[161] CEU, Overview of EU Member States' preferential tax regimes examined since the creation of the COCG in March 1998, 8602/1/20 REV 1 FISC 125 ECOFIN 478, 21 June 2021, [Электронный ресурс] URL: https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8602-2020-REV-1/en/pdf (дата обращения: 07.11.2024); CEU, Overview of the preferential tax regimes examined by COCG since its creation in March 1998, 9639/4/18 REV 4 FISC 243 ECOFIN 557, 5 Dec. 2019, [Электронный ресурс] URL: https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ ST-9639-2018-REV-4/en/pdf (дата обращения: 07.11.2024).

[162] R. Teather, The Benefits of Tax Competition, IEA Hobart Paper No. 153, p. 12 (2006), [Электронный ресурс] URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=878438 (дата обращения: 07.11.2024); K.M. Diaw & J. Gorter, Harmful Tax Practices: To Brook or to Ban?, 59 Public Finance Analysis 2, p. 250 (2002-2003); P. Genschel, A. Kemmerling & E. Seils, Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market, 49 JCMS 3, p. 601 (2011).

[163] S. Jogarajan & M. Stewart, Harmful Tax Competition: Defeat or Victory?, 22 Austl. Tax. F. 1, p. 6 (2007).

[164] A.P. Morriss & L. Moberg, Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against Harmful Tax Competition, 4 Columbia J. Tax L. 1, p. 36 (2012); M.F. de Wilde, Tax Competition within the European Union: Is the CCCTB Directive a Solution?, ELR 1, p. 24 (2014); K. Biernacki, Tax System Competition: Instruments and Beneficiaries, 13 Ekonomia I Prawo Economics and Law 2, p. 276 (2014).

конкурентоспособность, так и бюджетные потребности при установлении налоговых ставок»[165].

Цель Кодекса 1997 года – выравнивание стандартных ставок по налогу на прибыль между государствами-членами ЕС, ликвидация недобросовестных преференциальных налоговых режимов, которые способствуют перемещению капитала в юрисдикции, предоставляющие налогоплательщикам льготные режимы, и сохранение преференциальных налоговых режимов, повышающих конкурентоспособность европейских товаров и услуг без ущерба для «широкого большинства» государств-членов Евросоюза.

Необходимо обратить внимание на то, что в отличие от ОЭСР Евросоюз прямо считает, что борьба с недобросовестной налоговой конкуренцией может осуществляться с помощью повышения налогов. Более того, Кодекс 1997 года развивает принцип равенства налогового бремени таким образом, что пытается обеспечить равное налогообложение предприятий во всех государствах-членах ЕС.

Стоит отметить, что 8 ноября 2022 года Совет по экономическим и финансовым вопросам ЕС принял новую редакцию Кодекса 1997 года [166]. Основное изменение заключается в том, что с 1 января 2024 года Группа проводит оценку не только отдельных льготных режимов в ЕС, но и стандартного корпоративного налогообложения в государствах-членах Евросоюза. В настоящее время наиболее низкие стандартные ставки налога на прибыль в Венгрии (9%), в Болгарии (10%), в Ирландии и на Кипре (12,5%)[167].

Иначе говоря, Кодекс 1997 года развивает принцип равенства налогового бремени таким образом, что пытается обеспечить равное налогообложение предприятий во всех государствах-членах ЕС.

---

[165] EU Commission, Explanatory Memorandum to a Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM (2011) 121/4, p. 4 (2011), Primary Sources IBFD.

[166] Council of the EU. Code of Conduct Group (Business Taxation) [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/ (дата обращения: 25.12.2023)

[167] EY Global. Worldwide Corporate Tax Guide 2023 [Электронный ресурс]. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2023/ey-worldwide-corporate-tax-guide-21-sep-2023-v2.pdf (дата обращения: 25.12.2023)

Таким образом, противодействие недобросовестной налоговой конкуренции в Евросоюзе идет дальше и частично трансформируется в противодействие налоговой конкуренции как таковой.

Следующим важным элементом налоговой конкуренции является нацеленность на привлечение иностранных инвестиций.

Группа проводит оценку только тех льготных режимов, которые:

1. мотивируют налогоплательщиков переносить деятельность в другие государства-члены Евросоюза (англ. location test, тест местонахождения);
2. реализуются посредством значительно более низкого налогообложения по сравнению со стандартной ставкой налога на прибыль в государстве-члене ЕС (англ. derogation test, тест сокращения)[168].

Тест местонахождения важен тем, что в ходе многолетней оценки режимов Группа пришла к выводу, что льготные ставки по налогу на прибыль, которые распространяются на малые предприятия, стартапы и иные категории малого и среднего предпринимательства, не мотивируют налогоплательщиков переносить деятельность в другие государства-члены ЕС[169].

Кроме того, несмотря на наличие всех признаков недобросовестной налоговой конкуренции, льготный режим может быть оправдан. В частности, смягчающие обстоятельства, которые позволяют вынести положительное решение об оценке льготного режима в качестве добросовестной налоговой практики, включают в себя следующие основания[170]:

1. льгота не влияет негативно на экономику государств-членов Евросоюза;
2. льгота способствует экономическому развитию слаборазвитых

---

[168] Council of the EU. Council conclusions on the reform of the Code of Conduct for Business Taxation [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/media/59966/st14452-en22.pdf (дата обращения: 25.12.2023).

[169] CEU, Report on COCG assessment of Poland's 15% CIT rate for small taxpayers (PL006), 14364/18 ADD 7, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, pp. 2-4.

[170] M.F. Nouwen, Inside the EU Code of Conduct Group: 20 Years of Tackling Harmful Tax Competition, Doctoral Thesis, pp. 149-155 (University of Amsterdam 2020).

регионов государства;

3. льгота способствует конкурентоспособности малого и среднего предпринимательства и других секторов экономики.

Можно прийти к выводу, что в части такого элемента налоговой конкуренции как нацеленность на привлечение иностранных инвестиций ЕС пытается реализовать такой принцип налогового права как экономическая обоснованность – даже если льгота формально нарушает признаки недобросовестной налоговой конкуренции, Группа может ее сохранить, чтобы экономические интересы государств-членов Евросоюза не страдали.

Как и в случае с ОЭСР, Евросоюз стремится разграничивать недобросовестную и добросовестную налоговую конкуренцию на основании того, как государство стремится привлекать иностранную экономическую активность.

Ещё одним важным элементом налоговой конкуренции является регламентация деятельности государства нормами права.

Стоит начать с того, что Кодекс 1997 года не обладает нормативно-правовой природой, поскольку не является юридически обязательным документом[171], являясь политическим инструментом[172], и не порождает прав и обязанностей для государств-членов ЕС[173]. На практике это означает, что иск

---

[171] B.I. Bai, The Code of Conduct and the EU Corporate Tax Regime: Voluntary Coordination without Harmonization, 15 Journal of International and Area Studies 1, pp. 115, 119 (2008); C. Biz, Countering Tax Avoidance at the EU Level after 'Luxleaks' A History of Tax Rulings, Transparency and BEPS: Base Erosion Profit Shifting or Bending European Prospective Solutions?, XII DPTI 4, p. 1043 (2015); M.P. Devereux, Business Taxation in a Globalised World, 24 Oxford Review of Economic Policy 4, p. 632 (2008); S. Douma, BEPS and European Union Law p. 5 (IFA Cahiers vol. 102A, IBFD 2017), Books IBFD; M. Nouwen & P.J. Wattel, Tax Competition and the Code of Conduct for Business Taxation, in European Tax Law p. 931 (7th ed., P.J. Wattel, O. Marres & H. Vermeulen eds., Wolters Kluwer 2019); S. Drezgić, Harmful Tax Competition in the EU with Reference to Croatia, 23 Journal of Economics and Business 1, p. 80 (2005); P. Harris & D. Olivier, International Commercial Tax, p. 110 (CUP 2010); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 112-114 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021); G. Meussen, The EU-fight against Harmful Tax Competition: Future Developments, 11 EC Tax Review 3, p. 158 (2002); C. Pinto, EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?, 26 Intertax 12, pp. 389, 406 (1998); C.M. Radaelli, The Code of Conduct against Harmful Tax Competition, 81 Public Administration 3, pp. 513, 521 (2003); M.F. de Wilde, Tax Competition within the European Union: Is the CCCTB Directive a Solution?, 7 Erasmus Law Review 1, p. 28 (2014)

[172] Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation - Taxation of savings. Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy. OJ C 2/5. 1998.

[173] M.F. Ambrosanio & M.S. Caroppo, Eliminating Harmful Tax Practices in Tax Havens: Defensive Measures by Major EU Countries and Tax Haven Reforms, 53 Canadian Tax Journal 3, p. 691 (2005); A. Beckers, The Creeping Juridification of the Code of Conduct for Business Taxation: How EU Codes of Conduct Become Hard Law, 37 Yearbook

против государства-члена Евросоюза, которое нарушает те или иные положения Кодекса 1997 года, не будет рассмотрен Судом ЕС[174].

Несмотря на такой промежуточный статус, в зарубежном налоговом праве Кодекс 1997 года позиционируется как успешный инструмент, который соблюдается государствами-членами ЕС, несмотря на формальное отсутствие такой обязанности[175]. Кодекс 1997 года является источником мягкого права, который не приводит к возникновению прав и обязанностей у государств[176].

Это считается недостатком[177], однако на практике Кодекс 1997 года соблюдается государствами-членами Евросоюза. Дело в том, что положения налогового права, находящиеся в сфере применения Кодекса 1997 года, – это те,

---

of European Law 1, pp. 579, 581 (2018); P. Boria, Taxation in European Union pp. 168-170 (2nd ed., Springer 2017); S. Drezgić, Harmful Tax Competition in the EU with Reference to Croatia, 23 Journal of Economics and Business 1, p. 83 (2005); H. Gribnau, Soft Law and Taxation: EU and International Aspects, 2 Legisprudence 2, pp. 67, 83 (2008); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 112-114 (2022); V. Moutarlier, Reforming the Code of Conduct for Business Taxation in the New Tax Competition Environment, in State Aid Law and Business Taxation p. 77 (I. Richelle, W. Schön & E. Traversa eds., Springer 2016); M. Nouwen, The European Code of Conduct Group Becomes Increasingly Important in the Fight against Tax Avoidance: More Openness and Transparency is Necessary, 45 Intertax 2, p. 139 (2017); M.F. Nouwen, Inside the EU Code of Conduct Group: 20 Years of Tackling Harmful Tax Competition, Doctoral Thesis pp. 44, 45, 406 (University of Amsterdam 2020); D.S. Smit, Freedom of Investment between EU and non-EU Member States and its Impact on Corporate Income Tax Systems within the European Union, Doctoral Thesis p. 181 (Tilburg University 2011); R. Snoeij, International Tax Aspects of Sovereign Wealth Investors: A Source State Perspective, Doctoral Thesis p. 121 (Erasmus University Rotterdam 2018); R. Szudoczky & J.L. van de Streek, Revisiting the Dutch Interest Box under the EU State Aid Rules and the Code of Conduct: When a 'Disparity' is Selective and Harmful, 38 Intertax 5, p. 274 (2010); B.J.M. Terra & P.J. Wattel, European Tax Law p. 111 (5th ed., Kluwer 2008); E. Traversa & A. Flamini, Fighting Harmful Tax Competition through EU State Aid Law: Will the Hardening of Soft Law Suffice, 14 European State Aid Law Quarterly 3, p. 326 (2015); P.J. Wattel, Forum: Interaction of State Aid, Free Movement, Policy Competition and Abuse Control in Direct Tax Matters, 5 World Tax J. 1, pp. 135, 143 (2013), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; F. Wishlade, When Policy Worlds Collide: Tax Competition, State Aid, and Regional Economic Development in the EU, 34 Journal of European Integration 6, p. 587 (2012); M. Wróblewska, Harmful Tax Competition in a Globalized World: Does the World Trade Organization Deal with this Issue?, 4 Studia Iuridica 1, p. 18 (2016).

[174] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 114 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021).

[175] A. Beckers, The Creeping Juridification of the Code of Conduct for Business Taxation: How EU Codes of Conduct Become Hard Law, 37 Yearbook of European Law 1, p. 580 (2018); H. Gribnau, Soft Law and Taxation: EU and International Aspects, 2 Legisprudence 2, p. 83 (2008); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 112-114; P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); M.F. Nouwen, Inside the EU Code of Conduct Group: 20 Years of Tackling Harmful Tax Competition, Doctoral Thesis pp. 44, 406 (University of Amsterdam 2020); M. Nouwen & P.J. Wattel, Tax Competition and the Code of Conduct for Business Taxation, in European Tax Law p. 928 (7th ed., P.J. Wattel, O. Marres & H. Vermeulen eds., Wolters Kluwer 2019).

[176] C. Pinto, EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?, 26 Intertax 12, p. 304 (1998).

[177] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 112-114 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021); C. Pinto, EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?, 26 Intertax 12, p. 389 (1998); C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 164 (University of Amsterdam 2002).

которые содержатся в национальных нормативно-правовых актах (законах и подзаконных актах), а также те, которые вытекают из практик налогового администрирования, принятых в государствах-членах Евросоюза[178]. Группа на основании Кодекса 1997 года может заставить любое государство-членов ЕС изменить свое налоговое законодательство.

Группа должна принимать решения единогласно, но в ряде случаев может выработать компромиссную позицию даже при наличии трех голосов против государств-членов ЕС. Позиции несогласных государств публикуются в качестве особого мнения. В целях преодоления несогласия принятие решения может потребовать вмешательства Совета по экономическим и финансовым вопросам, Европейской Комиссии и Европейского Совета. Одним из таких примеров был спор в отношении льготы по вычету до 50% процентных расходов на уровне группы компаний в Венгрии в 2005 году, который в 2009 году был отменен, но не на наднациональном уровне ЕС, а на национальном уровне, чтобы не создавать прецедент, который мог бы подорвать репутацию органов Евросоюза[179]. Такой подход не закреплен в праве ЕС, хотя отдельные попытки закрепить такую практику осуществлялись[180].

В случае, если режим оправдан Группой, он может быть рассмотрен Европейской Комиссией, более высоким в иерархии органов Евросоюза, и аналогично оценен, то есть оценка режимов фактически носит двухэтапный характер[181]. В отличие от Группы, Европейская Комиссия противодействует не тому, что льготный режим может предоставлять преимущества широкому кругу лиц, а тому, что льготный режим выборочно предоставляет преимущества определенным предприятиям или производствам, т.е. является государственной помощью[182]. Например, режим финансовых центров во

---

[178] P. Boria, Taxation in European Union p. 169 (2nd ed., Springer 2017).

[179] M.F. Nouwen, Inside the EU Code of Conduct Group: 20 Years of Tackling Harmful Tax Competition, Doctoral Thesis, pp. 71-72 (University of Amsterdam 2020).

[180] Ibid, pp. 71-72.

[181] Тасалов, К. А. Роль мягкого права Европейского союза в противодействии вредоносной налоговой конкуренции / К. А. Тасалов // Налоги. – 2021. – № 4. – С. 44.

[182] M.F. Nouwen, Inside the EU Code of Conduct Group: 20 Years of Tackling Harmful Tax Competition, Doctoral Thesis, p. 399 (University of Amsterdam 2020).

Франции не был признан недобросовестным Группой в 1999 году, но в 2003 году он был признан государственной помощью Европейской Комиссией[183].

Право ЕС, таким образом, осуществляет правовое регулирование противодействие недобросовестной налоговой конкуренции с помощью квазиправовых конструкций, что во многом противоречит такому важному принципу налогового права как регулирование налоговых отношений законом, который заключается в том, что требует установления налогов посредством закона, а не фактически с помощью источников мягкого права[184].

Как и в случае с ОЭСР, отсутствие фактической имплементации положений доклада в законодательство привело к тому, что ЕС применила собственные механизмы правоприменения, а именно – внесение в «черные» списки и скоординированные санкционные угрозы в отношении государств, которые применяют недобросовестные налоговые практики.

По итогам 25 лет существования Кодекса 1997 года Группа включила в черный список Российскую Федерацию и различные ассоциированные государства и территории США (Американское Самоа, Гуам, Американские Виргинские Острова). Кроме того, в список несотрудничающих юрисдикций для налоговых целей ранее попадали Республика Корея и различные ассоциированные государства и территории Великобритании уже после выхода страны из ЕС (в частности, Ангилья, Теркс и Кайкос).

Как и ОЭСР, ЕС не определяет, что государства-метрополии включаются в ограничительные списки Евросоюза для налоговых целей, а не только сами зависимые территории.

Из содержания Кодекса 1997 года можно прийти к выводу, что Евросоюз, как и ОЭСР, оценивает правоприменительную практику не только государственных органов, но и управляющих компаний преференциальных налоговых режимов, которые могут выходить за рамки положений

---

[183] M.F. Nouwen, Inside the EU Code of Conduct Group: 20 Years of Tackling Harmful Tax Competition, Doctoral Thesis, p. 192 (University of Amsterdam 2020).

[184] Винницкий, Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права : специальность 12.00.14 "Административное право; административный процесс" : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Винницкий Данил Владимирович. – Екатеринбург, 2003. – 436 с. – EDN NMKWLB. С. 119.

законодательства, что и может приводить к недобросовестной налоговой конкуренции.

Важно понимать, что Евросоюз формирует три основных ограничительных списка в части противодействия недобросовестной налоговой конкуренции: список несотрудничающих юрисдикций для налоговых целей (далее – черный список ЕС)[185], общеевропейский список юрисдикций, которые сотрудничают с ЕС и имеют невыполненные обязательства (далее – серый список ЕС)[186], и перечень недобросовестных преференциальных налоговых режимов, которые указываются в новых редакциях Кодекса 1997 года[187].

Фактически черный список ЕС представляет собой перечень государственных образований, которые рассматриваются Евросоюзом в качестве офшорных юрисдикций. В то время как включение публично-правового образования в серый список ЕС является промежуточным этапом по включению в черный список ЕС. В настоящее время черный список ЕС содержит 12 юрисдикций включая Россию, серый список – 10 юрисдикций включая Армению и Турцию.

Кроме того, перечень недобросовестных преференциальных налоговых режимов, которые указываются в новых редакциях Кодекса 1997 года, содержит в себе сегодня 2 недобросовестных преференциальных налоговых режима, расположенных на территории Евросоюза.

Суммируя вышеперечисленное, можно сказать, что ЕС, как и ОЭСР, видит недобросовестную налоговую конкуренцию исключительно как функционирование недобросовестных налоговых практик, которые включают в себя офшорные юрисдикции и недобросовестные преференциальные режимы.

---

[185] Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

[186] Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

[187] Council of the EU. Code of Conduct Group (Business Taxation) [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/ (дата обращения: 25.12.2023).]

Кроме того, необходимо обозначить, что Евросоюз, как и ОЭСР при разграничении недобросовестной и добросовестной налоговой конкуренции придает важное значение не только положениям законодательства, но и правоприменительной практике государственных органов и управляющих компаний преференциальных режимов.

Примечательно, что в России противодействие недобросовестной налоговой конкуренции не закреплено в источниках права. Развитие правовых подходов в части правил противодействия недобросовестной налоговой конкуренции было обусловлено отсутствием установления публичных критериев по созданию списков офшорных юрисдикций.

Несмотря на то, что Россия не является государством-членом ОЭСР, именно Россия внесла обширный вклад в создание инициатив организации, поскольку как и многие государства ОЭСР, РФ является членом группы двадцати наиболее развитых и развивающихся экономик (далее – Группы Двадцати), а также являлась членом Группы Восьми. Кроме того, Россия присоединилась к Инклюзивной рамочной программе плана по BEPS.

Россия является участником различных международных организаций экономической направленности – в частности, Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС), межгосударственного объединения Бразилии, России, Индии, Китая, ЮАР и других государств (далее – БРИКС), Шанхайской организации сотрудничества (далее – ШОС).

Это во многом связано с тем, что ни одна из обозначенных организаций не ставит перед собой целей по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции или выравниванию корпоративного налогообложения между странами.

Наиболее важно проанализировать деятельность ЕАЭС с точки зрения трех элементов налоговой конкуренции как интеграционного объединения, поскольку эта организация с участием России наиболее приближена к Евросоюзу.

Договор о ЕАЭС[188] не устанавливает каких-либо норм, не только направленных на противодействие недобросовестной налоговой конкуренции, но и направленных в отношении корпоративного налога в ЕАЭС.

В настоящее время стандартные ставки налога на прибыль в России (20%; 25% – с 2025 г.), в Армении (18%), в Белоруссии (20%) и в Казахстане (20%)[189] примерно сопоставимы, только в Кыргызстане ставка по налогу на прибыль находится на уровне наименее низких ставок в ЕС (10%).

Таким образом, противодействие недобросовестной налоговой конкуренции в части снижения корпоративного налога в ЕАЭС в отличие от ЕС не идет дальше и не пытается обеспечить равенство налогового бремени по корпоративному налогу между государствами-участниками.

Следующим важным элементом налоговой конкуренции является нацеленность на привлечение иностранных инвестиций.

Стоит сделать акцент на том, что в государствах-членах ЕАЭС существует множество преференциальных налоговых режимов (в том числе, индустриальный парк «Великий камень» и СЭЗ «Бишкек»), однако ЕАЭС не осуществляет оценку указанных преференциальных налоговых режимов с целью их изменения в части корпоративного налога.

В России в Основных направлениях финансовой политики на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов[190] и Основных направлениях финансовой политики на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов[191] (далее – Основные направления) обозначено, что в рамках функционирования автоматизированной системы «Эффективность льгот» было проанализировано 35

---

[188] Договор о Евразийском экономическом союзе (подписан в г. Астане 29 мая 2014 г.) // Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 16.01.2015.

[189] EY Global. Worldwide Corporate Tax Guide 2023 [Электронный ресурс]. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2023/ey-worldwide-corporate-tax-guide-21-sep-2023-v2.pdf (дата обращения: 25.12.2023)

[190] "Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов" (утв. Минфином России). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

[191] "Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов" (утв. Минфином России). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

инвестиционных налоговых льгот, из которых 12 преференциальных налоговых режимов.

Тем не менее, указанная система не анализирует преференциальные налоговые режимы в части противодействия недобросовестной налоговой конкуренции.

Ещё одним важным элементом налоговой конкуренции является регламентация деятельности государства нормами права.

В ЕАЭС нет источников мягкого права, которые заставляют любое из государств-членов изменить свое налоговое законодательство. Кроме того, в России также нет таких источников, которые бы могли влиять на установление налогов в других государствах интеграционного объединения.

Тем не менее, в России устанавливается несколько различных перечней офшорных юрисдикций Минфином России[192], ФНС России[193] и Банком России[194]. Критерии включения государственных образований в эти списки не являются публично доступными.

Однако в отличие от ограничительных списков ОЭСР и ЕС, Россия при обновлении списка Минфина России фактически установила, что государства-метрополии (Великобритания, США, Франция и др.) включаются в ограничительные списки для налоговых целей, а не только сами зависимые территории.

Суммируя вышеперечисленное, можно сказать, что Россия, как и ЕАЭС, в настоящее время осуществляет разграничение добросовестной и

---

[192] Приказ Минфина России от 28.03.2024 № 35н «Об утверждении Специального перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)» (Зарегистрировано в Минюсте России 26.04.2024 № 78026). // Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 27.04.2024.

[193] ФНС России. Список офшорных юрисдикций [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/megdunarodnoe/spisok_ofshor/ (дата обращения: 19.06.2024).

[194] Указание Банка России от 07.08.2003 № 1317-У «О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорных зонах)». Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

недобросовестной налоговой конкуренции в целом на основе критериев, которые не являются общедоступными и потому не могут быть проанализированы.

В последнее время ведутся дискуссии о глобальной минимальной ставке корпоративного налога. Учитывая, что противодействие недобросовестной налоговой конкуренции охватывает вопрос снижения корпоративного налога, необходимо рассмотреть проект ОЭСР о втором компоненте глобальной борьбы с размыванием налоговой базы[195] (англ. Pillar Two OECD's Global Anti-Base Erosion (GloBE); далее – проект GloBE).

Проект GloBE направлен на введение глобальной минимальной ставки корпоративного налога, чтобы препятствовать транснациональным корпорациям переводить прибыль в юрисдикции с низкими ставками[196].

Проект GloBE был инициирован США на площадке Группы Семи в 2021 году и дорабатывался в рамках ОЭСР. По итогам 2021 года к проекту GloBE присоединилось свыше 130 государств, в том числе Россия. Предварительное предложение ОЭСР заключалось в установлении ставке в размере 15% на прибыль международных корпораций и предоставлении юрисдикциям происхождения прибыли право на возврат налогов в рамках глобального механизма[197].

---

[195] OECD, Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) – Pillar Two, Public consultation document, p. 3 (OECD 2019), [Электронный ресурс]. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/publicconsultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf (дата обращения: 04.06.2024).

[196] OECD, Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) – Pillar Two, Public consultation document, p. 3 (OECD 2019), [Электронный ресурс]. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/publicconsultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf (дата обращения: 04.06.2024); F Heitmüller & I.J. Mosquera Valderrama, Special Economic Zones facing the Challenges of International Taxation: BEPS Action 5, EU Code of Conduct, and the Future, 24 JIEL, p. 487 (2021); N. Noked, Defense of Primary Taxing Rights, 40 Virginia Tax Review 2, p. 344 (2021); N. Noked, From Tax Competition to Subsidy Competition, 42 U. Pa. J. Intl. L. 2, p. 467 (2020); B. da Silva, Taxing Digital Economy: A Critical View around the GloBE (Pillar Two), 15 FLC 2, p. 113 (2020).

[197] OECD, Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) – Pillar Two, Public consultation document, pp. 5-6 (OECD 2019), [Электронный ресурс]. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/publicconsultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf (дата обращения: 04.06.2024); ATAF, ATAF's opinion on the Inclusive Framework Pillar One and Pillar Two proposals to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy p. 5 (2021), [Электронный ресурс]. URL: https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=44 (дата обращения: 04.06.2024); M.P. Devereux, The OECD Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal p. 1 (Oxford University Centre for Business Taxation 2020), [Электронный ресурс]. URL: https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2020-02/OECD_GloBE_proposal_report_2020.pdf (дата обращения: 04.06.2024); L. Parada, Taxing somewhere, no matter where: what is the GLoBE proposal really about, MNE Tax (2 Sept. 2020), [Электронный ресурс]. URL: https://mnetax.com/taxing-somewhere-no-matter-where-what-is-the-globeproposal-really-about-39996) (дата обращения: 04.06.2024).

Тем не менее, уже в 2022 году в виду изменившейся политической обстановки Россия и Белоруссия фактически не участвуют в проекте GloBE. Кроме того, ряд государств Глобального юга (в том числе, экономические значимые государства Алжир, Бангладеш, Пакистан и Филиппины) также не участвуют в проекте GloBE[198].

В отличие от противодействия недобросовестной налоговой конкуренции проект GloBE не предполагает разграничения добросовестного и недобрсовестного поведения государств.

Как и подход ЕС по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции, проект GloBE стремится устранить налоговую конкуренцию как таковую. Иначе говоря, ЕС решил совершенствовать свой подход по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции на основе наработок проекта GloBE.

В части нацеленности на привлечение иностранных инвестиций проект GloBE не стремится ограничивать государства в выборе способов по поощрению инвесторов.

Ещё одним важным элементом налоговой конкуренции является регламентация деятельности государства нормами права. Проект GloBE требует государства изменить законодательство без требований по совершенствованию правоприменительной практики.

Кроме того, проект GloBE не выделяет формы допустимого и недопустимого поведения государств, что говорит о неприменимости таких категорий как офшорные юрисдикции и недобросовестные преференциальные налоговые режимы.

Продолжая мысль, можно сказать, что указанный проект охватывает исключительно вопрос добросовестной налоговой конкуренции, чем позволяет подтвердить, что добросовестная налоговая конкуренция касается вопросов о

---

[198] OECD Pillars. Pillar Two GloBE Rules: Summary [Электронный ресурс]. URL: https://oecdpillars.com/pillar-tab/overview/ (дата обращения: 04.06.2024).

законодательстве, в то время как недобросовестная налоговая конкуренция затрагивает не только законодательство, но и правоприменительную практику.

Несмотря на то, что проект GloBE находится на ранней стадии[199] и ввиду сложившейся международной обстановки, скорее всего, не сможет стать таким же успешным как Доклад 1998 года, содержащиеся в нем концептуальные предложения позволяют подтвердить ранее обозначенные гипотезы о правовой природе разграничения добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции, и главное – сформулировать столь необходимые определения для правовой науки.

Подводя итог настоящего параграфа, можно обоснованно утверждать, что **добросовестная налоговая конкуренция** – это совокупность норм, регулирующих общественные отношения, которые складываются в процессе осуществления регулирующих функций государственными органами и управляющими компаниями преференциальных налоговых режимов с целью повышения объема привлеченных иностранных инвестиций, не выражающейся в превращении государства в офшорную юрисдикцию или создании недобросовестных преференциальных налоговых режимов на территории государства.

В то же время можно установить следующий термин: **недобросовестная налоговая конкуренция** – это выходящая за рамки правовых норм деятельность государственных органов и управляющих компаний преференциальных налоговых режимов с целью повышения объема привлеченных иностранных инвестиций, выражающейся в превращении государства в офшорную юрисдикцию или создании недобросовестных преференциальных налоговых режимов на территории государства.

---

[199] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 195 (2022); P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021); P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

§3. Система правил противодействия недобросовестной налоговой конкуренции. Офшорные юрисдикции и недобросовестные преференциальные налоговые режимы как формы недобросовестной налоговой конкуренции

На основании ограниченного количества недобросовестных налоговых практик можно выделить две формы недобросовестной налоговой конкуренции:

1) офшорные юрисдикции (англ. tax havens);
2) недобросовестные преференциальные налоговые режимы (англ. harmful preferential tax regimes).

Прежде чем приступить к анализу форм налоговой конкуренции стоит обозначить, что их необходимо рассматривать в рамках сложившейся системы правил противодействия недобросовестной налоговой конкуренции.

Это связано с тем, что подходы ОЭСР и Евросоюза в части выявления офшорных юрисдикций и недобросовестных преференциальных налоговых режимов настолько взаимосвязаны друг с другом[200], что являются совместимыми[201] и образуют систему правил противодействия недобросовестной налоговой конкуренции.

Начиная с анализа офшорных юрисдикций, стоит сказать, что ещё в 1987 году ОЭСР опубликовала доклад о мерах по предотвращению злоупотреблений офшорными юрисдикциями, а также доклад о злоупотреблении банковской тайной[202]. Тогда проблемы офшорных юрисдикций не были связаны с недобросовестной налоговой конкуренцией. Только в Докладе 1998 года офшорные юрисдикции описываются как недобросовестная налоговая практика.

---

[200] F. Heitmüller & I.J. Mosquera Valderrama, Special Economic Zones facing the Challenges of International Taxation: BEPS Action 5, EU Code of Conduct, and the Future, JIEL 24, p. 481 (2021).

[201] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 11 (OECD 1998).

[202] A.P. Morriss & L. Moberg, Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against Harmful Tax Competition, 4 Columbia Journal of Tax Law 1, p. 38 (2012); M. Orlov, The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis, 32 Intertax 2, p. 106 (2004); M.C. Webb, Defining the boundaries of legitimate state practice: Norms, transnational actors and the OECD's project on harmful tax competition, 11 Review of International Political Economy 4, p. 798 (2004); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

Как и понятие недобросовестной налоговой конкуренции, определение офшорной юрисдикции является проблематичным, поскольку ОЭСР его также не установила. Это привело к тому, что:

1) понятие офшорной юрисдикции представляется изменчивой и противоречивой концепцией без консенсуса или стандартов, относительно того, что означает указанный термин[203];
2) отсутствие официального и согласованного определения офшорных юрисдикций привело к расхождениям в списках офшорных зон между государствами, интеграционными объединениями и международными организациями[204].

Несмотря на это, за рубежом были предприняты некоторые попытки описать офшорные юрисдикции:

1) офшорные юрисдикции – территории, где налоговая конкуренция является наиболее недобросовестной[205];
2) офшорные юрисдикции – страны с самыми низкими налоговыми ставками, которые предназначены для перераспределения прибыли из стран с высокими налогами[206];
3) офшорные юрисдикции стремятся привлечь иностранный капитал, не стремясь к реальным инвестициям, и характеризуются мягким

---

[203] I. Calich, The Impact of Globalization on the Position of Developing Countries in the International Tax System, Doctoral Thesis p. 63 (London School of Economics 2011); P. Repyeuski, Free Zones in the Commonwealth of Independent States: A Proposed Regulatory Model, Doctoral Thesis p. 78 (Manchester University 2008); D. Dharmapala, What Problems and Opportunities are Created by Tax Havens?, 24 Oxford Review of Economic Policy 4, p. 662 (2008); A. Sanni, Sovereign Rights of Tax Havens and the Charge of Harmful Tax Competition, SAIT (12 Nov. 2011), [Электронный ресурс, URL]: www.thesait.org.za/news/96869/Sovereign-Rights-Of-Tax-Havens-And-The-Charge-Of-Harmful-Tax-Competition.htm (дата обращения: 13.03.2024); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

[204] G. Tobin & K. Walsh, What Makes a Country a Tax Haven? An Assessment of International Standards Shows Why Ireland Is Not a Tax Haven, 44 Economic and Social Review 3, pp. 402-403 (2013); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

[205] R. Teather, The Benefits of Tax Competition, IEA Hobart Paper No. 153, p. 62 (2006), [Электронный ресурс, URL]: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=878438 (дата обращения: 13.03.2024); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

[206] B. Persaud, The OECD Harmful Tax Competition Policy: A Major Issue for Small States, in International Tax Competition: Globalization and Fiscal Sovereignty p. 17 (R. Biswas ed., Commonwealth Secretariat 2002); R.J. Jr Hines, How Serious is the Problem of Base Erosion and Profit Shifting?, 62 Canadian Tax J. 2, p. 445 (2014); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

налоговым законодательством и высоким уровнем секретности для инвесторов, низкими или нулевыми ставками налога на прибыль, непрозрачностью кредитных организаций и отсутствием ограничений на финансовые операции[207];

4) офшорные юрисдикции – юрисдикции, которые помогают нерезидентам, физическим лицам или корпорациям избегать налогов, которые в противном случае им пришлось бы платить в юрисдикциях резидентства[208].

Одним из важных неформализованных критериев офшорной юрисдикции является тест репутации. Он был разработан в рамках доклада ОЭСР 1987 года для выявления офшорных юрисдикций и звучит как следующий вопрос – «государство или территория предлагают в качестве офшорной зоны или признаны ли они офшорными юрисдикциями?» [209].

В докладах и официальных позициях различных государств (в частности, США и Германии) были обозначены тоже исключительно субъективные критерии. Например, в докладе специального советника по международного налогообложению, направленного руководителю налогового органа США, было указано, что офшорную юрисдикцию можно определить по репутации или даже «запаху» (англ. smell), который исходит от той или иной потенциальной

[207] T.V. Addison, Shooting Blanks: The War on Tax Havens, 16 Indiana Journal of Global Legal Studies 2, p. 706 (2009); G. Nicodème, On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices, 62 National Tax Journal 4, p. 758 (2009); L. Eden & R.T. Kudrle, Tax Havens: Renegade States in the International Tax Regime?, 27 Law & Policy 1, p. 101 (2005); P. Genschel & T. Rixen, Settling and Unsettling the Transnational Legal Order of International Taxation, in Transnational Legal Orders p. 168 (T.C. Halliday & G. Shaffer eds., CUP 2015); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

[208] OECD, Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, p. 10 (OECD 2000); K. van Raad, Materials on International & EU Tax Law p. 1314 (13th ed., International Tax Center 2013); M. Orlov, The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis, 32 Intertax 2, p. 105 (2004); M. Littlewood, Tax Competition: Harmful to Whom?, 26 Michigan Journal of International Law 1, p. 414 (2004); K. Carlson, When Cows Have Wings: An Analysis of the OECD's Tax Haven Work as it Relates to Favor, Sovereignty and Privacy, 35 John Marshall Law Review 2, p. 165 (2002); G.M. Melo, Taxation in the Global Arena: Preventing the Erosion of National Tax Bases or Impinging on Territorial Sovereignty (A Critique of the OECD'S Report: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue), 12 Pace International Law Review 1, p. 185 (2000); M. Hearson, Developing Countries' Role in International Tax Cooperation, p. 12 (2017), [Электронный ресурс, URL]: www.g24.org/wp-content/uploads/2017/07/Developing-Countries-Role-in-International-Tax-Cooperation.pdf (дата обращения: 13.03.2024); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

[209] F. Boulogne, Reviewing the OECD's and the EU's Assessment of Singapore's Development and Expansion Incentive, 7 SMU School of Accountancy Research Paper 1, p. 13 (2019), [Электронный ресурс, URL]: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3349404 (дата обращения: 13.03.2024); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

недобросовестной налоговой практики[210]. Кроме того, в качестве критерия выделялось, что юрисдикции фигурируют во всех списках офшорных зон. Такой подход содержит в себе логическую ошибку, поскольку списки офшорных юрисдикций не могут содержать в себе что-либо кроме них самих по определению.

Бывший министр финансов Германии Теодор Вайгель аналогично применил «обонятельный тест» в ответ на вопрос на природу офшорных юрисдикций: «точно я не знаю, но, когда я это увижу, я это узнаю»[211].

Другой недобросовестной налоговой практикой является недобросовестный преференциальный налоговый режим. Как и в отношении офшорной юрисдикции, ни ОЭСР, ни ЕС не установили определения недобросовестного преференциального налогового режима.

Евросоюз отдельно выделяет вторичные признаки недобросовестного преференциального режима, а именно: искусственное определение налоговой базы (англ. an artificial definition of the tax base), несоблюдение международных принципов трансфертного ценообразования (англ. failure to adhere to international transfer pricing principles), освобождение доходов из иностранных источников от налогообложения в стране резидентства (англ. exemption of foreign source income from residence-country taxation), договорные налоговые ставки или налоговые базы (англ. negotiable tax rates or tax bases), наличие положений о секретности (англ. existence of secrecy provisions), доступ к широкой сети налоговых соглашений (англ. access to a wide network of tax treaties), продвижение режима как средства минимизации налогов (англ. promotion of the regime as a tax minimization vehicle) и поощрение режимом исключительно налоговых операций или соглашений (англ. encouragement by the regime of purely tax-driven operations or arrangements)[212].

---

[210] R.A. Gordon, Tax Havens and their Use by United States Taxpayers: An Overview (1981) A Report to the Commissioner of Internal Revenue, the Assistant Attorney General (Tax Division) and the Assistant Secretary of the Treasury (Tax Policy) p. 14 (Dept. of Treasury, I.R.S 1981); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

[211] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

[212] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, pp. 30-34 (OECD 1998); OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, pp. 40-41 (OECD

Значимый отличительный элемент между офшорными юрисдикциями и недобросовестными преференциальными налоговыми режимами сформулирован следующим образом: «Офшорные юрисдикции не заинтересованы в предотвращении «гонки по нисходящей», активно способствуют размыванию налоговой базы других стран и вряд ли будут сотрудничать в сдерживании недобросовестной налоговой конкуренции, тогда как государства с недобросовестными преференциальными режимами могут иметь значительный объем доходов, которые находятся под угрозой, поэтому заинтересованы в устранении недобросовестной налоговой конкуренции посредством согласованных действий»[213].

Еще одно отличие состоит в том, что термин «офшорная юрисдикция» относится к государственно-территориальному образованию, а термин «недобросовестный преференциальный налоговый режим» относится к преференциальному налоговому режиму.

Таким образом, можно утверждать, что офшорная юрисдикция представляет собой публично-правовое образование, которое обладает налоговым суверенитетом. В то время как недобросовестный преференциальный налоговый режим не только не обладает налоговым суверенитетом, но и представляет собой правовую форму реализации полномочий государственных органов и управляющих компаний преференциальных налоговых режимов.

2019); K. van Raad, Materials on International & EU Tax Law pp. 1320-1322 (13th ed., International Tax Center 2013); M. Littlewood, Tax Competition: Harmful to Whom?, 26 Michigan Journal of International Law 1, pp. 423-424 (2004); H.M. Liebman, W. Heyvaert & V. Oyen, Countering Harmful Tax Practices: BEPS Action 5 and EU Initiatives – Past Progress, Current Status and Prospects, 56 Eur. Taxn. 2/3, pp. 102-103 (2016), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

[213] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 43 (OECD 1998); K. van Raad, Materials on International & EU Tax Law pp. 1314-1315 (13th ed., International Tax Center 2013); F. Boulogne, Reviewing the OECD's and the EU's Assessment of Singapore's Development and Expansion Incentive, 7 SMU School of Accountancy Research Paper 1, p. 12 (2019), [Электронный ресурс, URL]: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3349404 (дата обращения: 13.03.2024); P. Genschel & T. Rixen, Settling and Unsettling the Transnational Legal Order of International Taxation, in Transnational Legal Orders p. 174 (T.C. Halliday & G. Shaffer eds., CUP 2015); B.J. Arnold & M.J. McIntyre, International Tax Primer pp. 139, 141 (2nd ed., Wolters Kluwer 2002); N. Nikolakakis, The International Legal Ramifications of the OECD's Harmful Tax Competition Crusade, LL.M Thesis p. 59 (McGill University 2006); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

С другой стороны, проблема выявления критериев, на основании которых ЕС и ОЭСР выявляют недобросовестные налоговые практики, заключается в том, что в источниках мягкого права эти признаки описаны недостаточно подробно и для правового анализа требуется дополнительно анализировать обширную правоприменительную практику.

Как ОЭСР, так и Евросоюз, выявляют недобросовестные налоговые практики на основании признаков недобросовестной налоговой конкуренции, которые можно синтезировать следующим образом:

1) признак пониженного налогообложения;
2) признак прозрачности;
3) признак обмена налоговой информацией;
4) признак реальности экономического присутствия;
5) признак ограничения доступа;
6) признак недостаточного выполнения плана по BEPS.

Для выявления офшорных юрисдикций используются 4 признака – признак пониженного налогообложения, признак прозрачности, признак обмена налоговой информацией, признак реальности экономического присутствия и признак недостаточного выполнения плана по BEPS.

Для выявления недобросовестных преференциальных налоговых режимов применяются 6 признаков – признак пониженного налогообложения, признак прозрачности, признак обмена налоговой информацией, признак реальности экономического присутствия, признак ограничения доступа и признак недостаточного выполнения плана по BEPS.

Необходимо проанализировать все вышеуказанные признаки, чтобы не ограничивать разграничение офшорной юрисдикции и недобросовестного преференциального налогового режима только с точки зрения публично-правового статуса.

Понятие «признак пониженного налогообложения» включает в себя такие понятия как:

1) признак номинального налогообложения (англ. no or only nominal taxes), установленный ОЭСР применительно к офшорным юрисдикциям в Докладе 1998 года[214];
2) признак низкого налогообложения (англ. no or low effective tax rates), установленный ОЭСР применительно к недобросовестным преференциальным налоговым режимам в Докладе 1998 года[215];
3) тест сокращения (англ. derogation test), который отражен в правоприменительной практике Евросоюза по применению Кодекса 1997 года, в отношении потенциально недобросовестных преференциальных режимов[216];
4) критерий пониженного налогообложения, не влияющего на национальную налоговую базу, который установлен Кодексом 1997 года в отношении недобросовестных преференциальных режимов[217];
5) критерий отсутствия вредоносных льготных налоговых мер (англ. No harmful preferential tax measures) в составе признака справедливого налогообложения (англ. fair taxation criteria) применительно к критерию пониженного налогообложения, не влияющего на национальную налоговую базу, который установлен в качестве критерия по формирования «черного» списка ЕС для налоговых целей[218].

---

[214] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, p. 22 (OECD 1998); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

[215] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue pp. 26-30 (OECD 1998); Joint Committee on Taxation, Background, Summary and Implications of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, JCX-139-15, Nov. 2015, p. 18; OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, pp. 40-41 (OECD 2019); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

[216] Council of the EU. Council conclusions on the reform of the Code of Conduct for Business Taxation [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/media/59966/st14452-en22.pdf (дата обращения: 25.12.2023).

[217] Council of the EU. Code of Conduct Group (Business Taxation) [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/ (дата обращения: 25.12.2023).

[218] Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

Именно признак пониженного налогообложения как ОЭСР, так и Евросоюз, именуют «входным критерием» (англ. gateway criterion) – отправной точкой для определения как офшорных юрисдикций[219], так и недобросовестных преференциальных налоговых режимов[220]. Если юрисдикция не соответствует признаку пониженного налогообложения, то проверка дальше не проводится.

Для конечной оценки ЕС[221] или ОЭСР[222] необходимо, чтобы льготный режим или юрисдикция имели низкую или нулевую эффективную налоговую ставку и один или несколько других признаков. В связи с этим ОЭСР рекомендует, чтобы эффективная ставка налога отсутствовала или была оценена как низкая с учетом других признаков, таких как искусственное определение налоговой базы, договорная налоговая ставка или налоговая база и несоблюдение международных принципов трансфертного ценообразования[223].

---

[219] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue pp. 21, 25, 26 (OECD 1998); OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report p. 5 (OECD 2001); R. Sanders, The Fight against Fiscal Colonialism: The OECD and Small Jurisdictions, 91 The Round Table 365, p. 327 (2002); F. Wishlade, When Policy Worlds Collide: Tax Competition, State Aid, and Regional Economic Development in the EU, 34 Journal of European Integration 6, p. 589 (2012); J. Englisch & A. Yevgenyeva, The Upgraded Strategy against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan, British Tax Review 5, p. 627 (2013); OECD/G20, Countering Harmful Tax Practices More Effectively Taking into Account Transparency and Substance: Action 5 – 2015 Final Report p. 23 (OECD 2015), Primary Sources IBFD; M. Littlewood, Tax Competition: Harmful to Whom?, 26 Michigan Journal of International Law 1, p. 424 (2004); L.B. Samuels & D.C. Kolb, The OECD Initiative: Harmful Tax Practices and Tax Havens, 79 Taxes 3, pp. 235, 237 (2001); M.F. Ambrosanio & M.S. Caroppo, Eliminating Harmful Tax Practices in Tax Havens: Defensive Measures by Major EU Countries and Tax Haven Reforms, 53 Canadian Tax Journal 3, p. 689 (2005); M. Seeruthun-Kowalczyk, Hard Law and Soft Law Interactions in EU Corporate Tax Regulation: Exploration and Lessons for the Future, Doctoral Thesis p. 196 (Edinburgh University 2011); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[220] OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report p. 5 (OECD 2001); OECD/G20, Countering Harmful Tax Practices More Effectively Taking into Account Transparency and Substance: Action 5 – 2015 Final Report p. 23 (OECD 2015), Primary Sources IBFD; OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, p. 43 (OECD 2019); C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 226 (University of Amsterdam 2002); K. Dirix, Harmful Tax Competition: Six Belgian Tax Incentives under the Microscope, 22 EC Tax Review 5, p. 236 (2013); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

[221] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 117 (2022); M.F. Nouwen, Inside the EU Code of Conduct Group: 20 Years of Tackling Harmful Tax Competition, Doctoral Thesis p. 414 (University of Amsterdam 2020).

[222] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 26 (OECD 1998); OECD/G20, Countering Harmful Tax Practices More Effectively Taking into Account Transparency and Substance: Action 5 – 2015 Final Report p. 23 (OECD 2015), Primary Sources IBFD; H.J. Ault, Tax Competition and Tax Cooperation: A Survey and Reassessment, in International Taxation in a Changing Landscape p. 2 (J. Monsenego & J. Bjuvberg eds., Wolters Kluwer 2019); F. Wishlade, When Policy Worlds Collide: Tax Competition, State Aid, and Regional Economic Development in the EU, 34 Journal of European Integration 6, p. 589 (2012) ; P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

[223] OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, pp. 51-52 (OECD 2019); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

То есть пониженный уровень налогообложения может быть обусловлен номинальной ставкой налога, налоговой базой[224] или любым другим соответствующим параметром налогообложения[225].

Отдельно стоит сделать акцент на том, что тест сокращения оценивает налоговые режимы на предмет того, реализуются ли они посредством значительно более низкого налогообложения по сравнению со стандартной ставкой налога на прибыль в государстве-члене Евросоюза.

Кроме того, в части формирования «черного» списка для налоговых целей Евросоюз учитывает наличие преференциальных налоговых режимов на территории государства, что говорит о косвенном применении признака пониженного налогообложения[226].

Исследователями в области налогового права задавался вопрос – это точная цифра или диапазон низких налоговых ставок, которые квалифицируются как вредоносная налоговая конкуренция[227]. Это значимо, поскольку в Докладе 1998 года низкая налоговая ставка определяется как наиболее важный элемент для квалификации режима как офшорной юрисдикции[228] и недобросовестного

---

[224] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 61 (OECD 1998); F. Boulogne, Reviewing the OECD's and the EU's Assessment of Singapore's Development and Expansion Incentive, 7 SMU School of Accountancy Research Paper 1, p. 14 (2019), [Электронный ресурс, URL]: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3349404 (дата обращения: 13.03.2024); R. Sanders, The Fight against Fiscal Colonialism: The OECD and Small Jurisdictions, 91 The Round Table 365, p. 327 (2002); J.G. Salinas, The OECD Tax Competition Initiative: A Critique of its Merits in the Global Marketplace, 25 Houston Journal of International Law 3, p. 548 (2003); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[225] CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes - Letters seeking commitment on the replacement by some jurisdictions of HPTR with measures of similar effect, FISC 95 ECOFIN 98, 5981/19, 1 Feb. 2019, pp. 7, 22.

[226] Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

[227] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 94 (2022); J.G. Salinas, The OECD Tax Competition Initiative: A Critique of its Merits in the Global Marketplace, 25 Houston Journal of International Law 3, p. 555 (2003); A. Townsend, The Global Schoolyard Bully: The Organization for Economic Cooperation and Development's Coercive Efforts to Control Tax Competition, 25 Fordham International Law Journal 1, p. 239 (2001).

[228] OECD, Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs p. 10 (OECD 2000); OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report p. 5 (OECD 2001); K. van Raad, Materials on International & EU Tax Law p. 1316 (13th ed., International Tax Center 2013); B.J. Arnold & M.J. McIntyre, International Tax Primer p. 139 (2nd ed., Wolters Kluwer 2002); M. Seeruthun-Kowalczyk, Hard Law and Soft Law Interactions in EU Corporate Tax Regulation: Exploration and Lessons for the Future, Doctoral Thesis p. 196 (Edinburgh University 2011); J. McLaren, Will Tax Havens Survive in the New International Legal Environment?, Doctoral Thesis p. 5 (Royal Melbourne Institute of Technology 2010); G. Nicodème, On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices, 62 National Tax Journal 4, p. 757 (2009); OECD, Confidential draft Recommendation on Counteracting Harmful

преференциального налогового режима[229].

В ответ на это ОЭСР обозначила, что каждая юрисдикция, обладающая налоговым суверенитетом, вправе определять собственные налоговые ставки и налоговую базу[230]. В Докладе 1998 года подробно разъяснено, что не существует явной или неявной общей минимальной эффективной налоговой ставки, ниже которой юрисдикция будет рассматриваться как потенциальная офшорная юрисдикция[231].

Таким образом, признак пониженного налогообложения не может использоваться в качестве разграничения офшорных юрисдикций и недобросовестных преференциальных налоговых режимов между собой, так и между недобросовестной и добросовестной налоговой конкуренцией, поскольку присущ всем указанным формам налоговой конкуренции.

Далее необходимо рассмотреть признак прозрачности.

Понятие «признак прозрачности» включает в себя такие понятия как:

1) признак недостаточной прозрачности (англ. lack of transparency) установленный ОЭСР применительно к офшорным юрисдикциям в Докладе 1998 года[232];

Tax Competition, C(98)17, p. 5 (17 Feb. 1998), [Электронный ресурс, URL]: https://one.oecd.org/document/C(98)17/en/pdf (дата обращения: 13.03.2024); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[229] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue pp. 21-22, p. 25 (OECD 1998); OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report p. 5 (OECD 2001); M. Littlewood, Tax Competition: Harmful to Whom?, 26 Michigan Journal of International Law 1, p. 424 (2004); M.F. Ambrosanio & M.S. Caroppo, Eliminating Harmful Tax Practices in Tax Havens: Defensive Measures by Major EU Countries and Tax Haven Reforms, 53 Canadian Tax Journal 3, p. 689 (2005); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 94 (2022).

[230] OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report p. 7 (OECD 2001); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[231] OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, p. 20 (OECD 2019); K.B. Brown, Harmful Tax Competition: The OECD View, 32 George Washington Journal of Law & Economics 2, p. 316 (1999); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[232] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 22 (OECD 1998); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

2) признак недостаточной прозрачности (англ. lack of transparency), установленный ОЭСР применительно к недобросовестным преференциальным налоговым режимам в Докладе 1998 года[233];
3) критерий недостаточности прозрачности налоговых мер, который установлен Кодексом 1997 года в отношении недобросовестных преференциальных режимов[234];
4) критерий отсутствия вредоносных льготных налоговых мер (англ. No harmful preferential tax measures) в составе признака справедливого налогообложения (англ. fair taxation criteria) применительно к критерию недостаточности прозрачности налоговых мер, который установлен в качестве критерия по формирования «черного» списка ЕС для налоговых целей[235].

Признак прозрачности заключается в недостаточной прозрачности в действиях государственных органов по применению нормативно-правовых актов, в том числе в случаях, когда положения закона смягчены непрозрачным способом на административном уровне[236].

Признак прозрачности нацелен на:

1) внутреннее выражение прозрачности – создание необходимых условий для равного обращения с налогоплательщиками посредством открытого и последовательного применения закона[237];

---

[233] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue pp. 26-30 (OECD 1998); Joint Committee on Taxation, Background, Summary and Implications of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, JCX-139-15, Nov. 2015, p. 18; OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, pp. 40-41 (OECD 2019); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

[234] Council of the EU. Code of Conduct Group (Business Taxation) [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/ (дата обращения: 25.12.2023).

[235] Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

[236] Council of the EU. Code of Conduct Group (Business Taxation) [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/ (дата обращения: 25.12.2023).

[237] OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report p. 5 (OECD 2001); F. Boulogne, Reviewing the OECD's and the EU's Assessment of Singapore's Development and Expansion Incentive, 7 SMU School of Accountancy Research Paper 1, p. 53 (2019), [Электронный ресурс, URL]: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3349404 (дата обращения: 13.03.2024); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

2) внешнее выражение прозрачности – наличие у налоговых органов необходимой информации о положении налогоплательщика[238].

В таком случае нельзя не согласиться с П. Хабиманой, который утверждает, что это позволяет проследить взаимосвязь этого признака непосредственно с разработкой налогового законодательства и, конечно, налоговым администрированием[239].

Признак прозрачности может быть выражен преимущественно в следующих формах:

1) благоприятное применение законов и подзаконных актов;
2) наличие договорных положений налогообложения;
3) субъективных благоприятных решениях, влияющих на налогообложение;
4) поверхностное осуществление налогового контроля[240];
5) административное усмотрение в применении правил, отступающих от нормального и надлежащего применения законодательства;
6) отказ от опубликования методов трансфертного ценообразования;
7) недостаточно четкое применение правил налогообложения;
8) непоследовательное применение правил налогообложения[241];

---

[238] OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report p. 4 (OECD 2001); F. Boulogne, Reviewing the OECD's and the EU's Assessment of Singapore's Development and Expansion Incentive, 7 SMU School of Accountancy Research Paper 1, p. 12 (2019), [Электронный ресурс, URL]: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3349404 (дата обращения: 13.03.2024); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[239] OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, p. 14 (OECD 2019); OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices Consolidated Application Note Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes, in Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions p. 211 (2nd ed., OECD 2011)ECD 2011); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[240] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 37 (OECD 1998); OECD, Consolidated Application Note in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes pp. 10, 29 (OECD 2004); OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 28 (OECD 1998); R. Sanders, The Fight against Fiscal Colonialism: The OECD and Small Jurisdictions, 91 The Round Table 365, p. 327 (2002); K. van Raad, Materials on International & EU Tax Law pp. 1316, 1319 (13th ed., International Tax Center 2013; C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 218 (University of Amsterdam 2002); L.B. Samuels & D.C. Kolb, The OECD Initiative: Harmful Tax Practices and Tax Havens, 79 Taxes 3, p. 236 (2001); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[241] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

9) предоставление возможности вести переговоры по налоговому бремени (договорная налоговая ставка или налоговая база)[242];

10) наличие законов о тайне и фактическое препятствование эффективному обмену информацией[243].

Таким образом, ОЭСР и Евросоюз утверждают значимость принципа гласности финансовой деятельности, в связи с чем настаивают на отмене скрытые налоговых рулингов, договорных ставок, договорных налоговых баз[244], рекомендуют юрисдикциям хранить данные о преференциальных налоговых режимах надлежащим образом и регулярно публиковать необходимые основания для получения налоговых льгот[245].

Сингапур не мог выполнять указанные рекомендации ОЭСР, поскольку не справлялся с опубликованием условий, необходимых для выдачи сертификата поощрения развития и роста (англ. Development and Expansion Incentive), который предоставлял различные налоговые льготы для его обладателя, и отказывался выдавать эти сертификаты без каких-либо условий всем желающим[246].

Помимо этого, ОЭСР и ЕС считают обязательным проводить сбор и аудит финансовой отчетности согласно общепринятым стандартам бухгалтерского учета – требующих ведения достоверных и точных бухгалтерских книг и записей,

---

[242] OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, p. 52 (OECD 2019); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[243] OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices Consolidated Application Note Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes, in Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions p. 211 (2nd ed., OECD 2011); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[244] K. Carlson, When Cows Have Wings: An Analysis of the OECD's Tax Haven Work as it Relates to Favor, Sovereignty and Privacy, 35 John Marshall Law Review 2, p. 168 (2002); C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis pp. 226-227 (University of Amsterdam 2002); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[245] K. Carlson, When Cows Have Wings: An Analysis of the OECD's Tax Haven Work as it Relates to Favor, Sovereignty and Privacy, 35 John Marshall Law Review 2 (2002); OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices Consolidated Application Note Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes, in Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions p. 214 (2nd ed., OECD 2011); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[246] F. Boulogne, Reviewing the OECD's and the EU's Assessment of Singapore's Development and Expansion Incentive, 7 SMU School of Accountancy Research Paper 1, p. 42 (2019), [Электронный ресурс, URL]: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3349404 (дата обращения: 13.03.2024); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

информации о бенефициарных собственниках и др.[247] Организации настаивают, что от такой обязанности должны быть освобождены лица, осуществляющие деятельность локально без участия иностранного элемента (иностранная собственность, бенефициары или управление за рубежом)[248].

В правоприменительной практике ЕС признак прозрачности выражается в двух, как правило, взаимосвязанных формах:

1) наличие неопубликованных или секретных постановлений, регулирующих деятельность, связанную с преференциальным налоговым режимом[249];
2) административная практика, выходящая за рамки интерпретации налогового законодательства и проявления дискреционности в налоговом режиме в пользу определенных налогоплательщиков или определенных транзакций[250].

В первом случае недостаточная прозрачность выражается в том, что подробности существования, объема и условий налоговых льгот не опубликованы[251].

Во втором случае к недостаточной прозрачности приводят различные переговоры по налоговому бремени с налогоплательщиком, смягчение правовых

---

[247] OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report p. 11 (OECD 2001); OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 37 (OECD 1998); OECD, Consolidated Application Note in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes pp. 10-12 (OECD 2004); C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 227 (University of Amsterdam 2002); OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices Consolidated Application Note Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes, in Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions p. 215 (2nd ed., OECD 2011); OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Republic of Korea 2013: Phase 1 + Phase 2, incorporating Phase 2 ratings p. 57 (OECD 2013), [Электронный ресурс, URL]: http://dx.doi.org/10.1787/9789264205802-en (дата обращения: 13.03.2024); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[248] OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report p. 4 (OECD 2001); C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 227 (University of Amsterdam 2002); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[249] C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 162 (University of Amsterdam 2002); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 119-132 (2022).

[250] C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 162 (University of Amsterdam 2002); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 119-132 (2022).

[251] CEU, Agreed Guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018, FISC 44 ECOFIN 75, 5814/4/18 REV 4, 20 Dec. 2018, p. 8.

положений на административном уровне[252] – иначе говоря, непрозрачное административное послабление норм законодательства в пользу конкретного налогоплательщика.

В обоих случаях признак недостаточной прозрачности может быть преодолен с помощью следующего:

1) предварительные условия преференциального налогового режима должны быть четко изложены в общедоступных законах, указах, постановлениях и т. п.[253];
2) включение налоговых постановлений в законодательство или руководящие принципы государственного управления[254];
3) процедуры и условия должны быть встроены в прозрачную, то есть общедоступную, правовую и административную структуру[255];
4) постановления горизонтального применения должны быть опубликованы или отражены в руководящем документе или сделаны иным образом общедоступны[256].

На квалификацию налогового режима в части этого признака негативно влияет следующее:

---

[252] EU Code of Conduct 1997: Conclusions of the ECOFIN Council meeting of 1/12/1997 concerning taxation policy DOC 98/C2/01, OJEC (6 Jan. 1998), C 2/3, at C 2/3; M. Nouwen & P.J. Wattel, Tax Competition and the Code of Conduct for Business Taxation, in European Tax Law p. 933 (7th ed., P.J. Wattel, O. Marres & H. Vermeulen eds., Wolters Kluwer 2019).

[253] CEU, Report on COCG assessment of Poland's 15% CIT rate for small taxpayers (PL006), 14364/18 ADD 7, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, p. 7; CEU, Report on COCG assessment of Costa Rica's manufacturing activities under the Free Zones regime (CR002), 9652/19 ADD 8, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019, p. 4; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Liechtenstein's Tax exempt corporate income regime (LI001), 12773/18 FISC 393 ECOFIN 872, 4 Oct. 2018, p. 8; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Mauritius' Partial exemption regime (MU010), 13208/19, FISC 396, 16 Oct. 2019, p. 4; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Morocco's Coordination centers regime (MA001), 7547/19 FISC 193, 15 Mar. 2019, p. 5; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Aruba's Special zone San Nicolas regime (AW012), 7518/19 FISC 183, 15/03/2019, p. 5.

[254] CEU, Agreed Guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018, FISC 44 ECOFIN 75, 5814/4/18 REV 4, 20 Dec. 2018, p. 22.

[255] CEU, Report from COCG to ECOFIN Council on 08/06/2010, 10033/10, FISC 47, 25 May 2010, p. 11; A. Semeta, Competitive Tax Policy and Tax Competition in the EU (2011) Speech/11/712, 2nd Taxation Forum of Diario Economico/OTOC, p. 4, [Электронный ресурс, URL]: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_11_712 (дата обращения: 13.03.2024); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 119-132 (2022).

[256] A. Semeta, Competitive Tax Policy and Tax Competition in the EU (2011) Speech/11/712, 2nd Taxation Forum of Diario Economico/OTOC, p. 4, [Электронный ресурс, URL]: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_11_712 (дата обращения: 13.03.2024); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 119-132 (2022).

1) предоставление льгот на основании мнения или позиции налоговых органов (Острова Кука[257]);
2) наличие преобладающих условий, которые могут приниматься во внимание, а могут субъективно не приниматься во внимание (Сингапур[258]);
3) волюнтаризм министра в части получения льгот (Сингапур[259]).

Кроме того, в части формирования «черного» списка для налоговых целей Евросоюз учитывает наличие преференциальных налоговых режимов на территории государства, что говорит о косвенном применении признака прозрачности[260].

Таким образом, признак прозрачности не может использоваться в качестве разграничения офшорных юрисдикций и недобросовестных преференциальных налоговых режимов между собой, но может использоваться для разграничения между недобросовестной и добросовестной налоговой конкуренцией.

Далее необходимо рассмотреть признак обмена налоговой информацией.

Понятие «признак обмена налоговой информацией» включает в себя такие понятия как:

1) признак отсутствия эффективного обмена информацией по налоговым вопросам с другими странами (англ. lack of effective exchange of information), установленный ОЭСР применительно к офшорным юрисдикциям в Докладе 1998 года[261];

---

[257] CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Cook Islands' Development Projects regime (CK006), 7422/20 FISC 88, 30/04/2020, p. 5.

[258] F. Boulogne, Reviewing the OECD's and the EU's Assessment of Singapore's Development and Expansion Incentive, 7 SMU School of Accountancy Research Paper 1, p. 42 (2019), [Электронный ресурс, URL]: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3349404 (дата обращения: 13.03.2024); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 119-132 (2022).

[259] F. Boulogne, Reviewing the OECD's and the EU's Assessment of Singapore's Development and Expansion Incentive, 7 SMU School of Accountancy Research Paper 1, p. 42 (2019), [Электронный ресурс, URL]: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3349404 (дата обращения: 13.03.2024); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 119-132 (2022).

[260] Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

[261] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 22 (OECD 1998); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

2) признак отсутствие эффективного обмена информацией по налоговым вопросам с другими странами (англ. lack of effective exchange of information), установленный ОЭСР применительно к недобросовестным преференциальным налоговым режимам в Докладе 1998 года[262];
3) признак налоговой транспарентности (англ. tax transparency criteria), который установлен в качестве критерия по формирования «черного» списка ЕС для налоговых целей[263].

Нельзя не согласиться с П. Хабиманой, который утверждает, что признак обмена налоговой информацией, как и признак прозрачности, является результатом установления параметров преференциального налогового режима в налоговом законодательстве или налогового администрирования такой налоговой практики[264].

Признак обмена налоговой информацией связан с обменом информацией между налоговыми органами различных государств в отношении налогоплательщиков, которые применяют налоговые льготы.

Отсутствие обмена налоговой информации может быть выражено преимущественно в форме благоприятного применения законов и подзаконных актов, договорных налоговых положений и законов о тайне[265].

Следует не согласиться с мнением К. Пинто и П. Хабиманы, что законы о тайне (банковской, налоговой и др.) выступают барьером в отношении передачи

---

[262] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue pp. 26-30 (OECD 1998); Joint Committee on Taxation, Background, Summary and Implications of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, JCX-139-15, Nov. 2015, p. 18; OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, pp. 40-41 (OECD 2019); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

[263] Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

[264] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 37 (OECD 1998); OECD, Consolidated Application Note in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes p. 10 (OECD 2004); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[265] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 37 (OECD 1998); OECD, Consolidated Application Note in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes p. 10 (OECD 2004), OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, p. 52 (OECD 2019).

информации для целей налогообложения[266]. Они подчеркивают, что ОЭСР в значительной степени рекомендует пересмотреть или даже отменить законы о банковской тайне и предоставить налоговым органам доступ к финансовой информации о бенефициарных собственниках в сотрудничестве с банками и финансовыми учреждениями[267].

Именно отсутствие эффективной системы обмена информацией, а не те или иные отраслевые законы, приводят к неспособности налоговых органов других государств эффективно обеспечивать соблюдение налогового законодательства[268]. С этой целью ОЭСР обозначила необходимость правовых механизмов в форме двусторонних или многосторонних соглашений, а также различных административно-технических мер для обеспечения конфиденциальности информации, которая передается между налоговыми органами[269].

Признак обмена налоговой информацией не установлен напрямую в Кодексе 1997 года, поскольку предполагается, что все государства-члены ЕС поддерживают достаточный обмен информацией для налоговых целей. В связи с этим, правоприменительная практика Группы по нему отсутствует.

Поэтому необходимо обратиться к анализу признака налоговой транспарентности в качестве критерия по формирования «черного» списка ЕС для налоговых целей.

Признак налоговой транспарентности заключается в том, что данные об иностранных активах граждан государств Евросоюза доступны налоговым органам соответствующих государств в таком объеме, что такие активы не могут быть скрыть от налогообложения в Евросоюзе.

---

[266] C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 218 (University of Amsterdam 2002); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[267] C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 227 (University of Amsterdam 2002); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[268] OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, p. 14 (OECD 2019).

[269] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 37 (OECD 1998); OECD, Consolidated Application Note in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes p. 14 (OECD 2004); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

Признак налоговой транспарентности состоит из четырех критериев[270]:

1) критерий автоматического обмена налоговой информацией (англ. automatic exchange of tax information);

2) критерий обмена налоговой информацией по запросу (англ. exchange of tax information on request);

3) критерий присоединения к Многосторонней конвенции о взаимной административной помощи по налоговым вопросам (англ. membership to the OECD multilateral convention on mutual administrative assistance in tax matters);

4) критерий бенефициарного владения (англ. beneficial ownership).

Критерий автоматического обмена налоговой информацией заключается в том, что юрисдикции должны обмениваться данными финансовыми счетов со всеми государствами-членами Евросоюза с помощью такого инструмента как автоматический обмен налоговой информацией[271].

Критерий считается выполненным на основании одновременно следующего[272]:

1) юрисдикция подписала общий стандарт отчетности ОЭСР или подписала двусторонние соглашения со всеми государствами-членами ЕС;
2) юрисдикция выполняет обязательства, устанавливаемые Глобальным форумом по налоговой прозрачности и обмену информацией (англ. Global Forum on tax transparency and exchange of information).

Кроме того, в будущем Группа также планирует принять во внимание рейтинги экспертной оценки эффективности обменов в рамках CRS (Common Report Standard), которые будет давать Глобальный форум по налоговой прозрачности и обмену информацией[273].

Критерий обмена налоговой информацией по запросу заключается в том,

---

[270] Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

[271] Ibid.

[272] Ibid.

[273] Ibid.

что юрисдикции должны иметь возможность обмениваться налоговой информацией по запросу. Группа изучает отчеты о экспертной оценке, опубликованные Глобальным форумом по налоговой прозрачности и обмену информацией, в которых последний оценивает, в какой степени юрисдикции соблюдают стандарт ОЭСР по обмену информацией по запросу[274].

Критерий присоединения к Многосторонней конвенции о взаимной административной помощи по налоговым вопросам[275] заключается в том, что юрисдикции должны[276]:

1) быть участниками Многосторонней конвенции о взаимной административной помощи по налоговым вопросам;
2) или иметь сеть соглашений об обмене информацией, которая охватывает все государства-члены ЕС.

Критерий бенефициарного владения до сих пор находится в стадии обсуждения и фактически не используется Евросоюзом в рамках признака налоговой транспарентности.

Таким образом, признак обмена налоговой информацией не может использоваться в качестве разграничения офшорных юрисдикций и недобросовестных преференциальных налоговых режимов между собой, но может использоваться для разграничения между недобросовестной и добросовестной налоговой конкуренцией.

Далее необходимо рассмотреть признак реальности экономического присутствия.

Понятие «признак реальности экономического присутствия» включает в себя такие термины как:

---

[274] Ibid.

[275] «Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам» (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988). // Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 10.09.2015.

[276] Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

1) признак отсутствия реальной экономической активности компании в данной юрисдикции (англ. no substantial activities), установленный ОЭСР применительно к офшорным юрисдикциям в Докладе 1998 года[277];
2) критерий предоставления налоговых льгот без какой-либо реальной экономической деятельности и существенного экономического присутствия в государстве-члене Евросоюза, который установлен Кодексом 1997 года в отношении недобросовестных преференциальных режимов[278];
3) критерий отсутствия вредоносных льготных налоговых мер (англ. No harmful preferential tax measures) в составе признака справедливого налогообложения (англ. fair taxation criteria) предоставления налоговых льгот без какой-либо реальной экономической деятельности и существенного экономического присутствия в государстве-члене Евросоюза, который установлен в качестве критерия по формирования «черного» списка ЕС для налоговых целей[279].

Без наличия таких требований в юрисдикции становится очевидным, что офшорная юрисдикция заинтересована только на привлечение инвестиций, которые преследуют своей целью исключительно снижение налоговой нагрузки[280], а более глобально – привлечь инвестиции географически мобильной деятельности за счет других стран[281]. Именно поэтому ОЭСР исключает из

---

[277] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 22 (OECD 1998); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

[278] Council of the EU. Code of Conduct Group (Business Taxation) [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/ (дата обращения: 25.12.2023).

[279] Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

[280] OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report p. 4 (OECD 2001); K. van Raad, Materials on International & EU Tax Law p. 1316 (13th ed., International Tax Center 2013); K. Carlson, When Cows Have Wings: An Analysis of the OECD's Tax Haven Work as it Relates to Favor, Sovereignty and Privacy, 35 John Marshall Law Review 2 (2002); C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 166 (University of Amsterdam 2002); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[281] C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 162 (University of Amsterdam 2002); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

числа потенциально недобросовестных налоговых практик те льготы, которые предоставляются для привлечения производства и реальной экономики – фабрик, оборудования, зданий и др.[282].

Признак реальности экономического присутствия изначально был также установлен ОЭСР в отношении недобросовестных преференциальных налоговых режимов, однако в докладе 2001 года признак был исключен, что было связано с ограниченной практической значимостью применительно к офшорным юрисдикциям[283].

Тем не менее, несмотря на исключение этого признака в рамках ОЭСР, Евросоюз продолжил использовать признак реальности экономического присутствия для выявления недобросовестных преференциальных налоговых режимов. В таком случае необходимо ставить в приоритет подход Евросоюза в связи с достаточным уровнем правовых последствий.

Признак реальности экономического присутствия оценивает, дает ли преференциальный налоговый режим налоговые льготы резидентам без какой-либо фактической экономической деятельности и/или существенного экономического присутствия в стране, предоставляющей эту налоговую льготу.

Признак реальности экономического присутствия заключается в том, что государства должны избегать предоставления преимуществ компаниям, не имеющим реальной экономической деятельности или экономического присутствия в стране. Примерами недостаточного экономического присутствия являются компании-почтовые ящики и иные искусственные механизмы.

---

[282] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 8 (OECD 1998); K. Carlson, When Cows Have Wings: An Analysis of the OECD's Tax Haven Work as it Relates to Favor, Sovereignty and Privacy, 35 John Marshall Law Review 2, p. 165 (2002); L.B. Samuels & D.C. Kolb, The OECD Initiative: Harmful Tax Practices and Tax Havens, 79 Taxes 3, p. 234 (2001); C. Pinto, EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?, 26 Intertax 12, p. 390 (1998); M.F. de Wilde, Tax Competition within the European Union: Is the CCCTB Directive a Solution?, 7 Erasmus Law Review 1, p. 28 (2014); P. Baker, The World-Wide Response to the Harmful Tax Competition Campaigns, 3 GITC Review 2, p. 16 (2004); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[283] OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report p. 10 (OECD 2001); H.J. Ault, Reflections on the Role of the OECD in Developing International Tax Norms, 34 Brooklyn Journal of International Law 3, p. 770 (2009); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 95-98 (2022).

В связи с этим стоит согласиться с К. Пинто и П. Хабиманой, которые утверждают, что, если компания, получающая выгоду от благоприятных налоговых мер, не имеет существенного экономического присутствия, это говорит о том, что компания решила инвестировать только для того, чтобы получить выгоду от преференциального налогового режима[284].

На квалификацию налогового режима в части этого признака позитивно влияет следующее:

1) осуществление обрабатывающей или производственной деятельности[285];

2) достаточный уровень реальной деятельности.

Под достаточным уровнем реальной деятельности подразумевается достаточная квалификация сотрудников, соответствующий уровень годовых расходов, наличие офисов и помещений, а также инвестиции или соответствующие виды деятельности[286]. Чтобы определить достаточность уровня сотрудников Группа учитывает среднесписочную численность сотрудников, статус сотрудников на условиях полной и неполной занятости, квалификацию сотрудников по роду деятельности, количественные и качественные аспекты человека – управление и администрирование и т. д.[287]

Признак реальности экономического присутствия являлся ключевым при оценке преференциальных режимов следующих государств – Вануату, ОАЭ, Маврикий[288].

---

[284] C. Pinto, Tax Competition and EU Law, Doctoral Thesis p. 162 (University of Amsterdam 2002); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 119-132 (2022).

[285] CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes - Letters seeking commitment on the replacement by some jurisdictions of HPTR with measures of similar effect, FISC 95 ECOFIN 98, 5981/19, 1 Feb. 2019, p. 126.

[286] CEU, Agreed Guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018, FISC 44 ECOFIN 75, 5814/4/18 REV 4, 20 Dec. 2018, pp. 119, 128; CEU, TCEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, FISC 345 ECOFIN 1088, 15429/17, 5/12/2017, Vol. 60, 19 Dec. 2017, C 483/13; CEU, Outcome of proceedings on Code of Conduct (Business Taxation) – Scoping paper on criterion 2.2 of the EU listing exercise, 10421/18, FISC 274 ECOFIN 657, AR/mf DG G2B, 22 June 2018, p. 19; CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes - Letters seeking commitment on the replacement by some jurisdictions of HPTR with measures of similar effect, FISC 95 ECOFIN 98, 5981/19, 1 Feb. 2019, p. 23.

[287] CEU, Agreed Guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018, FISC 44 ECOFIN 75, 5814/4/18 REV 4, 20 Dec. 2018, p. 129; CEU, Outcome of proceedings on Code of Conduct (Business Taxation) – Scoping paper on criterion 2.2 of the EU listing exercise, 10421/18, FISC 274 ECOFIN 657, AR/mf DG G2B, 22 June 2018, p. 3.

[288] CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes (2019/C 176/03), 22 May 2019, C 176/3.

Кроме того, в части формирования «черного» списка для налоговых целей Евросоюз учитывает наличие преференциальных налоговых режимов на территории государства, что говорит о косвенном применении признака реальности экономического присутствия[289].

Таким образом, признак реальности экономического присутствия не может использоваться в качестве разграничения офшорных юрисдикций и недобросовестных преференциальных налоговых режимов между собой, но может использоваться для разграничения между недобросовестной и добросовестной налоговой конкуренцией.

Далее необходимо рассмотреть признак ограничения доступа.

Понятие «признак ограничения доступа» включает в себя такие понятия как:

1) признак наличия ограниченных в доступе налоговых режимов (англ. “ring fencing” of regimes), установленный ОЭСР применительно к недобросовестным преференциальным налоговым режимам в Докладе 1998 года[290];
2) признак ограничения доступа, состоящий из двух критериев, который установлен Кодексом 1997 года в отношении недобросовестных преференциальных режимов[291];
3) критерий отсутствия вредоносных льготных налоговых мер (англ. No harmful preferential tax measures) в составе признака справедливого налогообложения (англ. fair taxation criteria) применительно к признаку ограничения доступа, который установлен в качестве

---

[289] Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

[290] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue pp. 26-30 (OECD 1998); Joint Committee on Taxation, Background, Summary and Implications of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, JCX-139-15, Nov. 2015, p. 18; OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, pp. 40-41 (OECD 2019); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 100-105 (2022).

[291] Council of the EU. Code of Conduct Group (Business Taxation) [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/ (дата обращения: 25.12.2023).

критерия по формирования «черного» списка ЕС для налоговых целей[292].

Стоит сделать акцент на том, что признак ограничения доступа обладает фундаментальной значимостью в проблеме недобросовестной налоговой конкуренции. ОЭСР, ЕС и академическое сообщество выделили признак ограничения доступа как особенно недобросовестный[293]. Это связано с тем, что ограничение доступа имеет целью подорвать налоговую базу других юрисдикций и фактически влияет на их налогово-бюджетную политику[294].

Признак ограничения доступа возникает, когда преференциальный налоговый режим исключает резидентов своего же собственного государства из числа лиц, которые им могут воспользоваться и не возникает, соответственно, если налоговые льготы доступны как нерезидентам, так и резидентам[295].

Выделяются три формы ограничения доступа преференциального налогового режима:

1) эксплицитное ограничение доступа (англ. explicit ring-fencing);
2) имплицитное ограничение доступа (англ. implicit ring-fencing);
3) фактическое ограничение доступа (англ. de facto ring-fencing).

Эксплицитное ограничение доступа выражается в том, что налоговой режим исключает резидентов, граждан или иные схожие категории лиц посредством закона[296]. Имплицитное ограничение доступа выражается в том, что закон прямо не исключает резидентов, но административные или правовые барьеры не

---

[292] Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

[293] D.C. Elkins, The Merits of Tax Competition in a Globalized Economy, 91 Indiana Law Journal 3, p. 947 (2006).

[294] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 37 (OECD 1998); OECD, Consolidated Application Note in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes p. 20 (OECD 2004); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[295] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 37 (OECD 1998); OECD, Consolidated Application Note in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes pp. 23, 27 (OECD 2004); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[296] OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, p. 54 (OECD 2019); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

позволяют резидентам воспользоваться режимом[297]. В частности, имплицитным ограничением доступа является требование к бенефициарам налогового режима совершать сделки только в иностранной валюте[298]. Однако, если иностранная валюта находится в свободном обращении в такой степени, что к ней доступ могут иметь граждане или жители на территории государства, то налоговый режим не соответствует признаку ограничения доступа[299].

Фактическое ограничение доступа выражается в том, что для жителей или граждан не существует административных или правовых барьеров, однако на практике режим не приносит никакой выгоды таким категориям лиц или незначительной их доле[300].

ЕС выделило два критерия для выявления признака ограничения доступа:

1) преимущества предоставляется только нерезидентам (далее – критерий ограничения резидентов);

2) преимущества ограждены от внутреннего рынка (далее – критерий закрытия внутреннего рынка).

Оба критерия могут быть выражены в следующих формах:

1) налоговой режим исключает резидентов, граждан или иные схожие категории лиц посредством закона (эксплицитное ограничение доступа);

2) закон прямо не исключает резидентов, но административные или правовые барьеры не позволяют резидентам воспользоваться режимом (имплицитное ограничение доступа).

Критерий ограничения резидентов определяется с использованием статистических данных, и преференциальный режим квалифицируется как

---

[297] OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, p. 54 (OECD 2019); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[298] OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, p. 56 (OECD 2019); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[299] OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, p. 13 (OECD 2019); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

[300] OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, p. 54 (OECD 2019); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

вредоносный, если все или почти все или большинство налогоплательщиков являются нерезидентами[301]. Примеры фактического ограждения включают меры, которые ограничивают доступ к местному рынку или ограничиваются ограниченным лицензированием бизнеса или деятельностью, которая осуществляется только нерезидентами[302].

Критерий закрытия внутреннего рынка заключается в том, что внутренний рынок недоступен тем, кто применяет налоговые льготы. В связи с этим Группа проводит оценку, чтобы определить, огражден ли внутренний рынок от участников преференциального налогового режима и не влияют такие налоговые льготы на национальную налоговую базу[303].

Группа отметила, что меры, которые удовлетворяют критерию ограничения резидентов, аналогично удовлетворяют критерию закрытия внутреннего рынка в большинстве случаев[304].

На квалификацию налогового режима не может негативно повлиять следующее:

1) наличие дополнительных требований в части активов для всех участников режимов (Польша[305], Словакия[306]);

---

[301] CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, FISC 345 ECOFIN 1088, 15429/17, 5/12/2017, Vol. 60, 19 Dec. 2017, C 483/13; CEU, Report on COCG assessment of Belgium's NID regime (BE018), 14364/18 ADD 1, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, p. 39; CEU, Report on COCG assessment of Poland's 15% CIT rate for small taxpayers (PL006), 14364/18 ADD 7, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, p. 5; Report on COCG assessment of Slovakia's patent box regimes (SK007), 14364/18 ADD 9, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, p. 9; CEU, Report on COCG assessment of Poland's IP regimes (PL012), 9652/19 ADD 5, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019, p. 17; CEU, Report on COCG assessment of Italy's NID regime (IT019), 14364/18 ADD 4, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, p. 19; CEU, Report on COCG assessment of Cyprus' NID regime (CY020), 9652/19 ADD 1, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019, p. 22.

[302] CEU, Agreed Guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018, FISC 44 ECOFIN 75, 5814/4/18 REV 4, 20 Dec. 2018, p. 118.

[303] CEU, Report on COCG assessment of Belgium's NID regime (BE018), 14364/18 ADD 1, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, p. 32; CEU, Report on COCG assessment of Poland's 15% CIT rate for small taxpayers (PL006), 14364/18 ADD 7, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, p. 5; Report on COCG assessment of Slovakia's patent box regimes (SK007), 14364/18 ADD 9, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, p. 9; CEU, Report on COCG assessment of Cyprus' NID regime (CY020), 9652/19 ADD 1, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019, p. 21.

[304] CEU, Report on COCG assessment of Belgium's NID regime (BE018), 14364/18 ADD 1, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, p. 39; CEU, Report on COCG assessment of Poland's 15% CIT rate for small taxpayers (PL006), 14364/18 ADD 7, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, pp. 2-4; Report on COCG assessment of Slovakia's patent box regimes (SK007), 14364/18 ADD 9, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, p. 9; CEU, Report on COCG assessment of Costa Rica's manufacturing activities under the Free Zones regime (CR002), 9652/19 ADD 8, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019, p. 3; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Mauritius' Partial exemption regime (MU010), 13208/19, FISC 396, 16 Oct. 2019, p. 3.

[305] CEU, Report on COCG assessment of Poland's 15% CIT rate for small taxpayers (PL006), 14364/18 ADD 7, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, pp. 4-5.

2) отсутствие ограничений как для резидентов, так и для нерезидентов (Италия[307]);
3) режим используется преимущественно жителями государства (Антигуа и Барбуда, Вьетнам, Доминика, Маврикий, Сент-Люсия[308]).

С другой стороны, на квалификацию налогового режима может негативно повлиять следующее:

1) нацеленность на предприятия, принадлежащие иностранным лицам (Острова Кука[309], Антигуа и Барбуда, Аруба, Белиз, Гонконг, Доминика, Марокко, Республика Корея, Панама, Тунис[310]);
2) получение большей налоговой выгоды от операций вовне чем от операций, направленных вовнутрь государства, например, от иностранных инвестиций (Кипр[311], Коста-Рика[312], Тунис[313]);

---

[306] Report on COCG assessment of Slovakia's patent box regimes (SK007), 14364/18 ADD 9, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, p. 9.

[307] CEU, Report on COCG assessment of Italy's NID regime (IT019), 14364/18 ADD 4, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, p. 19.

[308] CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Vietnam's export processing zones (VN001), 12775/18 FISC 395 ECOFIN 874, 4 Oct. 2018, p. 3; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Saint Lucia's Free Trade Zones regime (LC003), 7546/19 FISC 192, 15 Mar. 2019, p. 1; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Mauritius' Partial exemption regime (MU010), 13208/19, FISC 396, 16 Oct. 2019, p. 2; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Dominica's General incentive under the Fiscal Incentives Act - FIA regime (DM003), 7521/19 FISC 186, 15 Mar. 2019, p. 2; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Antigua and Barbuda's Free trade and special economic zone (FTZ) regime (AG003), 7416/20 FISC 83, 30 Apr. 2020, p. 3.

[309] CEU, Report on COCG assessment of Cook Islands' Overseas insurance regime (CK003), 9652/19 ADD 7, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019, p. 5.

[310] CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Saint Kitts and Nevis' Offshore companies regime (KN001), 7522/19 FISC 187, 15 Mar. 2019, pp. 4-5; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Korea's Foreign investment zone regime (KR001), 7523/19 FISC 188, 15 Mar. 2019, pp. 3, 5; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Belize's Export Processing Zones: EPZ enterprises regime (BZ002), 7615/19 FISC 203, 18 Mar. 2019, p. 8; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Antigua and Barbuda's International business corporations regime (AG001), 7461/19 FISC 170, 14 Mar. 2019, p. 3; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Hong Kong's Offshore private equity regime (HK003), 7516/19 FISC 181, 15 Mar. 2019, p. 3; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Hong Kong's Offshore funds regime (HK002), 7470/19 FISC 179, 14 Mar. 2019, p. 3; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Morocco's Offshore holding companies regime (MA005), 7549/19 FISC 195, 15 Mar. 2019, p. 2; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Morocco's Offshore banks regime (MA004), 7548/19 FISC 194, 15 Mar. 2019, p. 2; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Aruba's Transparency regime (AW013), 9646/19 FISC 273, 22 May 2019, p. 3; Outcome of proceedings on COCG assessment of Dominica's Offshore banking regime (DM002), 7520/19 FISC 185, 15 Mar. 2019, pp. 2-3; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Tunisia's Offshore financial services regime (TN002), 7560/19 FISC 197, 15 Mar. 2019, p. 2; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Panama's Foreign-owned call centers regime (PA005), 15117/18 FISC 520 ECOFIN 1164, 4 Dec. 2018, p. 2; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Morocco's Coordination centers regime (MA001), 7547/19 FISC 193, 15 Mar. 2019, p. 2; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Armenia's governmentally approved projects outside Armenia (AM002), 12772/18 FISC 392 ECOFIN 871, 4 Oct. 2018,, p. 3.

[311] CEU, Report on COCG assessment of Cyprus' NID regime (CY020), 9652/19 ADD 1, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019, p. 22.

[312] CEU, Report on COCG assessment of Costa Rica's manufacturing activities under the Free Zones regime (CR002), 9652/19 ADD 8, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019, p. 3.

3) оба фактора (Гренада, Малайзия, Республика Корея, Сент-Винсент и Гренадины и Сент-Люсия[314]).

Стоит сделать акцент на том, что признак ограничения доступа настолько важен, что только его вместе с признаком пониженного налогообложения может быть достаточно для признания преференциального налогового режима недобросовестным – в частности, так был признан один из налоговых режимов Сент-Люсии[315].

Таким образом, признак ограничения доступа может как использоваться в качестве разграничения офшорных юрисдикций и недобросовестных преференциальных налоговых режимов между собой, так и для разграничения между недобросовестной и добросовестной налоговой конкуренцией.

Далее необходимо рассмотреть признак недостаточного выполнения плана по BEPS.

Понятие «признак недостаточного выполнения плана по BEPS»» включает в себя такие понятия как:

1) признак недостаточного выполнения принципа «вытянутой руки», который установлен Кодексом 1997 года в отношении недобросовестных преференциальных режимов[316];
2) критерий отсутствия содействия оффшорным структурам (англ. No facilitating of offshore structures) в составе признака справедливого

---

[313] CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Tunisia's Export promotion incentives regime (TN001), 7550/19 FISC 196, 15 Mar. 2019, p. 4.

[314] CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Korea's Free Trade/Economic Zone – FTEZ regime (KR002), 7524/19 FISC 189, 15 Mar. 2019, p. 3; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Malaysia's Headquarters (or principal hub) regime (MY012), 10267/19 FISC 289, 12 June 2019, p. 3; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Grenada's Export Processing regime (GD006), 7469/19 FISC 178, 14 Mar. 2019, p. 4; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Grenada's International Trusts regime (GD004), 7467/19 FISC 176, 14 Mar. 2019, p. 3; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Saint Vincent and the Grenadine's International Trusts regime (VC002), 7564/19 FISC 201, 15 Mar. 2019, p. 2.

[315] CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes - Letters seeking commitment on the replacement by some jurisdictions of HPTR with measures of similar effect, FISC 95 ECOFIN 98, 5981/19, 1 Feb. 2019, pp. 6, 24.

[316] Council of the EU. Code of Conduct Group (Business Taxation) [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/ (дата обращения: 25.12.2023).

налогообложения (англ. fair taxation criteria), который установлен в качестве критерия по формирования «черного» списка ЕС для налоговых целей[317];

3) критерий отсутствия вредоносных льготных налоговых мер (англ. No harmful preferential tax measures) в составе признака справедливого налогообложения (англ. fair taxation criteria) применительно к критерию недостаточности прозрачности налоговых мер, который установлен в качестве критерия по формирования «черного» списка ЕС для налоговых целей[318];
4) признак соответствия плану по BEPS (англ. criteria related to anti-BEPS measures), который установлен в качестве критерия по формированию «черного» списка ЕС для налоговых целей[319].

Признак недостаточного выполнения принципа «вытянутой руки», установленный Кодексом 1997 года, оценивает, соответствуют ли правила определения прибыли в транснациональных компаниях международно признанным принципам ОЭСР. В частности, преференциальный налоговый режим не должен предусматривать нестандартные подходы к налогообложению – например, одноразовые выплаты, подменяющие налогообложение (Италия[320]).

Тем не менее признак так называется, поскольку в основе его внимания находится в том числе применимость стандартов трансфертного ценообразования. Особое внимание к определению прибыли в рамках холдинговых структур международных корпораций может быть оправдано тем фактом, что в контролируемых сделках компании могут манипулировать своей прибылью, чтобы минимизировать налог на прибыль. Это не относится к неконтролируемым

---

[317] Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

[318] Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

[319] Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

[320] CEU, Report on COCG assessment of Italy's NID regime (IT019), 14364/18 ADD 4, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, p. 23.

сделкам, где цены определяются рыночными условиями[321].

Признак справедливого налогообложения, состоит из следующих критериев[322]:

1) критерий отсутствия вредоносных льготных налоговых мер (англ. No harmful preferential tax measures);
2) критерий отсутствия содействия оффшорным структурам (англ. No facilitating of offshore structures).

В части формирования «черного» списка для налоговых целей Евросоюз учитывает наличие преференциальных налоговых режимов на территории государства, что говорит о косвенном применении недостаточного выполнения принципа «вытянутой руки»[323].

Критерий отсутствия содействия оффшорным структурам заключается в том, что юрисдикции не должны способствовать созданию оффшорных структур или соглашений с компаниями, стремящихся получить прибыль без какой-либо реальной экономической деятельности. Критерий отсутствия содействия оффшорным структурам касается юрисдикций, в которых налог на прибыль отсутствует или является номинальным. Такие юрисдикции могут привлекать финансовые потоки, не отражающие какой-либо реальной экономической деятельности, исключительно с целью уклонения от уплаты налогов[324].

Критерий отсутствия содействия оффшорным структурам требует от таких юрисдикций наличия требований в части признаков вредоносной налоговой конкуренции – признак недостаточного экономического присутствия, признак недостаточной прозрачности и др.[325].

Глобальный форум по налоговой прозрачности и обмену информацией и

---

[321] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 126-128 (2022).

[322] Ibid.

[323] Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

[324] Ibid.

[325] Ibid.

Группа последовательно проверяют соответствующее законодательство таких юрисдикций и его соблюдение[326].

В свою очередь, Признак соответствия проекту BEPS заключается в том, что юрисдикции должны соблюдать минимальные стандарты BEPS, которые касаются вредных налоговых мер (Мероприятие 5 Плана по BEPS), заключения договоров (Мероприятие 6 Плана по BEPS), отчетности по странам (Мероприятие 13 Плана по BEPS) и разрешение споров (Мероприятие 14 Плана по BEPS)[327].

Признак соответствия проекту BEPS состоит из двух критериев[328]:

1) критерий приверженности минимальным стандартам Плана по BEPS (англ. Commitment to OECD anti-BEPS minimum standards);
2) критерий внедрения минимальных стандартов Плана по BEPS (англ. Implementation of anti-BEPS minimum standards).

Критерий приверженности минимальным стандартам Плана по BEPS заключается в том, что юрисдикции должны взять на себя обязательства по внедрению минимальных стандартов ОЭСР Плана по BEPS. В то время как критерий внедрения минимальных стандартов Плана по BEPS заключается в том, что юрисдикции должны указанные минимальные стандарты соблюдать, что должно выражаться в следующем[329]:

1) наличие механизмов для обмена отчетами по странам (отчеты транснациональных корпораций, которые содержат совокупные данные о глобальном распределении доходов, прибыли, уплаченных налогов и т. д.) со всеми государствами-членами Евросоюза;
2) получение положительных оценок в ходе экспертных оценок внедрения стандарта, которые проводятся ежегодно в рамках Инклюзивной структуры.

---

[326] Ibid.
[327] Ibid.
[328] Ibid.
[329] Ibid.

Несоблюдение указанных критериев и признаков приводит к тому, что юрисдикция предупреждается о необходимости исправить несоответствия признакам и критериям. В таком случае юрисдикция включается в «серый» и «черный» списки ЕС для налоговых целей[330].

Таким образом, признак недостаточного выполнения плана по BEPS не может использоваться в качестве разграничения офшорных юрисдикций и недобросовестных преференциальных налоговых режимов между собой, но может использоваться в качестве разграничения между недобросовестной и добросовестной налоговой конкуренцией.

Подводя итог настоящего параграфа, можно обоснованно утверждать, что **офшорная юрисдикция –** это обладающее налоговым суверенитетом публично-правовое образование, которое не имеет эффективного обмена налоговой информацией с другими государствами, реальной экономической активности и/или достаточного уровня прозрачности в действиях государственных органов по применению нормативно-правовых актов.

В то же время можно установить следующий термин, который позволяет разграничить различные недобросовестные налоговые практики: **недобросовестный преференциальный налоговый режим** – ограниченная в доступе для широкого круга налогоплательщиков правовая форма практической реализации фактического объема полномочий государственных органов и управляющих компаний преференциальных налоговых режимов с целью повышения объема привлеченных иностранных инвестиций, в которой не происходит реальной экономической деятельности и/или предполагающая недостаточную прозрачность в действиях государственных органов и управляющих компаний преференциальных налоговых режимов по применению нормативно-правовых актов.

---

[330] Ibid.

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ПРЕФЕРЕНЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

§1. Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц в Российской Федерации

Поскольку налоговая конкуренция представляет собой деятельность государства по снижению корпоративного налога, необходимо подробно рассмотреть правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц в России применительно к признакам недобросовестной налоговой конкуренции.

Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц в России в разрезе налоговой конкуренции необходимо рассматривать с двух сторон – режим стандартного налогообложения и российские преференциальные налоговые режимы.

Правовой режим стандартного налогообложения в Российской Федерации необходимо рассмотреть с точки зрения признаков квалификации в качестве офшорной юрисдикции – признак пониженного налогообложения, признак прозрачности, признак обмена налоговой информацией и признак реальности экономического присутствия.

Л.Б. Сэмюэлс и Д.С. Колб подчеркивают, что ОЭСР и ЕС рассматривают обмен налоговой информацией как инструмент по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции[331]. Тем не менее, можно дополнить это тем, что признак обмена налоговой информацией связан с деятельностью государства и фактически не связан с правовым регулированием тех или иных преференциальных налоговых режимов.

---

[331] L.B. Samuels & D.C. Kolb, The OECD Initiative: Harmful Tax Practices and Tax Havens, 79 Taxes 3, p. 234 (2001); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 88 (2022).

Кроме того, необходимо начать с рассмотрения признака обмена налоговой информацией, поскольку этот признак является единственным признаком недобросовестной налоговой конкуренции, который применим только для офшорных юрисдикций. В источниках ОЭСР признак обмена налоговой информацией рассматривается как обмен между государствами, исключая из этого процесса преференциальные налоговые режимы как таковые[332]. Рассматривая характеристику государства в части этого признака, необходимо проанализировать статус государства в части обеспечения надлежащего уровня обмена налоговой информацией.

Правовое регулирование обмена налоговой информацией в России можно сгруппировать следующим образом – участие государства в международном обмене и правовое регулирование на национальном уровне.

Применительно к международному обмену Россия является членом Глобального форума по прозрачности и обмену информацией для целей налогообложения[333]. Кроме того, Россия ратифицировала Страсбургскую конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам 1988 года[334], заключила соглашения об избежании двойного налогообложения с множеством других государств и двусторонние договоры об обмене налоговой информацией.

В настоящее время ввиду динамично меняющейся внешнеполитической обстановки ряд государств (в частности, Великобритания, Германия, США) приостановили автоматический обмен налоговой информацией с Россией[335]. Кроме того, Россия осуществляет обмен налоговой информацией по запросу.

---

[332] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue pp. 26-30 (OECD 1998); Joint Committee on Taxation, Background, Summary and Implications of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, JCX-139-15, Nov. 2015, p. 18; OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5, pp. 40-41 (OECD 2019).

[333] См.: www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/ (дата обращения: 09.06.2024).

[334] «Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам» (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988). // Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 10.09.2015.

[335] См.: https://zakon.ru/blog/2024/01/16/obmen_nalogovoj_informaciej (дата обращения: 09.06.2024).

В 2017 году в России Налоговый кодекс РФ был изменен в части установления норм об автоматическом обмене налоговой информацией[336], также в 2018 году Правительством РФ было установлено Положение о реализации такого обмена[337]. ФНС России регулярно обновляет перечень государственных образований, с которыми не производится автоматический обмен налоговой информацией[338].

В настоящее время Россия продолжает осуществлять автоматический обмен налоговой информацией с большинством государств ЕС и ОЭСР (Италия, Нидерланды, Франция, Япония и др.), со всеми государствами БРИКС (Китай, Индия и др.) и большинством государств Глобального юга (Аргентина, Индонезия, Нигерия и др.).

Следует подчеркнуть, что сложившаяся ситуация с прекращением автоматического обмена не приводит к гарантированной квалификации государственного образования как офшорной юрисдикции.

Важно отметить, что текущая обстановка ставит вопрос о том, когда отсутствие обмена налоговой информацией становится критическим. Конструкция правил противодействия недобросовестной налоговой конкуренции не дает экономических оснований возникновения недостаточно эффективного обмена налоговой информацией – в частности, количество юрисдикций, макроэкономические показатели государственных образований, прекративших с тем или иным государством автоматический обмен налоговой информацией.

Впрочем, система правил противодействия недобросовестной налоговой конкуренции во многом старается избегать экономического обоснования, что стоит говорить о необходимости совершенствования правовых оснований признания эффективного обмена налоговой информацией. Одним из препятствий

---

[336] Федеральный закон от 27.11.2017 № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний». // СЗ РФ. – 2017. – № 49. – Ст. 7312.

[337] Постановление Правительства РФ от 16.06.2018 № 693 «О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий)». // СЗ РФ. – 2018. – № 26. – Ст. 3858.

[338] Приказ ФНС России от 01.12.2023 № ЕД-7-17/914@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией». // Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 11.01.2024.

к разработке таких правовых оснований является отсутствие правоприменительной практики Евросоюза, поскольку Группа не анализирует обмен налоговой информацией в связи с тем, что презюмируется, что все государства ЕС осуществляют эффективный обмен такой информации между собой.

Тем не менее, для России ограничения в части обмена налоговой информацией со стороны других государств не стали существенной проблемой в части противодействия недобросовестной налоговой конкуренции, поскольку признак обмена налоговой информацией не является «входным критерием» недобросовестной налоговой конкуренции и может приводить к квалификации государства в качестве офшорной юрисдикций только при наличии признака пониженного налогообложения.

Далее необходимо рассмотреть потенциал признака пониженного налогообложения в контексте стандартного налогообложения в России.

Р. Тэтер и М. Вроблевска подчеркивают, что низкая налоговая нагрузка достигается не только за счет снижения налоговой ставки, но и с помощью положений о вычете расходов для целей налога на прибыль[339]. Более того, признак пониженного налогообложения может возникнуть, если нормы налогового права о доходах, не учитываемых при определении налоговой базы, расходах, исключаемых из налоговой базы, нормируемых расходах и раздельном учете, сформулированы таким образом, что позволяют существенно снизить налоговую нагрузку по налогу на прибыль.

Можно выделить следующие элементы стандартного налогообложения, на которые стоит обратить внимание:

1) особенности корпоративного налогообложения в России в части налоговых ставок по налогу на прибыль;

---

[339] R. Teather, The Benefits of Tax Competition, IEA Hobart Paper No. 153, p. 25 (2006), [Электронный ресурс]. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=878438 (дата обращения: 19.06.2024); M. Wróblewska, Harmful Tax Competition in a Globalized World: Does the World Trade Organization Deal with this Issue?, Studia Iuridica 1, p. 15 (2016).

2) особенности субъектов налогообложения по налогу на прибыль в узком смысле;
3) особенности формирования объекта налогообложения и налоговой базы по налогу на прибыль в узком смысле.

Во многих зарубежных юрисдикциях корпоративный налог представляет собой совокупность следующих налогов: налог на прибыль (англ. corporate profits tax, далее – налог на прибыль в узком смысле), налог на прирост капитала (англ. capital gains tax), налог на деятельность филиалов (англ. branch tax), налог у источника (англ. withholding tax) и налог на репатриацию посленалоговой прибыли филиала (англ. branch remittance tax).

Правовое регулирование налога на прибыль в широком смысле в России не выделяет такие налоги отдельно, однако фактически, несмотря на отсутствие таких категорий, соответствующие налоги в узком смысле в России существуют[340].

Стандартная ставка налога на прибыль в узком смысле в России составляет 20%, с 2025 г. – 25% (ст. 284 НК РФ). Это существенно отличается от ставки налога на прибыль в низконалоговых юрисдикциях – в частности, в таких юрисдикциях как Багамские острова, Бахрейн, Британские Виргинские острова и Каймановы острова стандартная ставка налога на прибыль в узком смысле составляет 0%[341].

Нельзя не согласиться с В.А. Гидиримом[342], который утверждал, что можно выделить три группы стран в отношении налога на прирост капитала:

1) государственные образования, где есть отдельный налог на прирост капитала в налоговом законодательстве (Великобритания, Индия, Малайзия и др.);

---

[340] Прим. За исключением налога на репатриацию посленалоговой прибыли филиала.

[341] EY Global. Worldwide Corporate Tax Guide 2023 [Электронный ресурс]. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2023/ey-worldwide-corporate-tax-guide-21-sep-2023-v2.pdf (дата обращения: 25.12.2023).

[342] Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим — «TAX TERRA OU», 2017 – с. 81.

2) государственные образования, где прирост капитала – это объект обычного корпоративного налога на прибыль, иногда имеющий специальные правила налогового расчета (Россия и др.);
3) государственные образования, где прирост капитала полностью или частично освобожден от налогообложения (Бруней, Сингапур, Швейцария и др.).

В России налог на прирост капитала включен в состав налога на прибыль для целей НК РФ и составляет 20%. Схожий подход применяется в большинстве государств мира, где ставки по налогу на прибыль в узком смысле и по налогу на прирост капитала одинаковы. В качестве исключений можно выделить ЮАР (где ставка по налогу на прирост капитала ниже налога на прибыль в узком смысле на 5,4%) или Лихтенштейн (где ставка по налогу на прирост капитала, напротив, выше – на 11,5%)[343].

В России налог на деятельность филиалов также включен в состав налога на прибыль для целей НК РФ и составляет 20%. Налогоплательщики, имеющие обособленные подразделения, должны распределять налог на прибыль по этим подразделениям (ст. 288 НК РФ). Кроме того, деятельность постоянных представительств иностранных организаций тоже облагается по ставке 20% (ст. 306 НК РФ). Налог на деятельность филиалов очень редко отличается от налога на прибыль в узком смысле – в том числе в Ботсване (ставка налога на деятельность филиалов выше на 8%), в Республике Конго (ставка налога на деятельность филиалов ниже на 13%), в Кении (ставка налога на деятельность филиалов выше на 7,5%)[344].

Налог у источника в России не выделяется в качестве отдельного налога и включен в состав налога на прибыль в широком смысле. Российский налог у

---

[343] EY Global. Worldwide Corporate Tax Guide 2023 [Электронный ресурс]. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2023/ey-worldwide-corporate-tax-guide-21-sep-2023-v2.pdf (дата обращения: 25.12.2023).

[344] EY Global. Worldwide Corporate Tax Guide 2023 [Электронный ресурс]. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2023/ey-worldwide-corporate-tax-guide-21-sep-2023-v2.pdf (дата обращения: 25.12.2023).

источника, как и во многих других странах, взимается в отношении дивидендов, процентов, роялти и ряда других выплат.

Ставка по налогу на прибыль в отношении дивидендов составляет (ст. 284 НК РФ):

1) 0%, если дивиденды выплачиваются российскому юридическому лицу, владеющему не менее 50% долей компании, выплачивающей дивиденды, в течение более 365 дней;
2) 13%, если дивиденды выплачиваются российскому юридическому лицу, не попадающему под условия, позволяющие применять ставку 0%;
3) 15%, если дивиденды выплачиваются иностранному юридическому лицу.

Если выплаты осуществляются иностранным юридическим лицам, не являющимися налоговыми резидентами России, и если они не относятся к постоянному представительству в России, то облагаются по ставке, в частности (ст. 284 НК РФ):

1) 15% – проценты по некоторым видам государственных и муниципальных ценных бумаг;
2) 20% – другие виды процентов;
3) 20% – роялти от патентов, ноу-хау и др.;
4) 10% – доходы от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок;
5) 20% – выплаты прочих доходов из российских источников иностранным компаниям.

К тому же Россия заключила соглашения об избежании двойного налогообложения, которые как правило содержат положения в части налога у источника. В отличие от многих юрисдикций Россия предлагает гораздо более

высокие ставки, сопоставимые с экономически значимыми государствами ОЭСР и Евросоюза[345], в сравнении с низконалоговыми юрисдикциями[346].

В.А. Гидирим подчеркивает, что специальный налог на репатриацию посленалоговой прибыли филиала (англ. branch remittance tax) встречается достаточно редко[347]. В России такой налог, который бы облагал прибыль, распределяемую филиалом в головной офис, отсутствует, как и во многих других странах (Бразилия, Великобритания, Китай и др.)[348].

Таким образом, можно утверждать, что стандартные налоговые ставки по корпоративному налогу в России не создают потенциал признака пониженного налогообложения.

Интересную близость российской налоговой системы с зарубежными юрисдикциями отмечает С.А. Сосновский. В российском законодательстве одновременно закреплено понятие организации – налогового резидента Российской Федерации и к тому же в настоящее время состав субъектов налога на прибыль максимально унифицирован с составом субъектов гражданского права[349].

Российские предприятия, иностранные юридические лица, являющиеся налоговыми резидентами России, и иностранные юридические лица, осуществляющие деятельность через постоянное представительство, подлежат налогообложению налогом на прибыль (ст. 246 НК РФ). При этом, российские юридические лица и иностранные юридические лица, являющиеся налоговыми резидентами России, подлежат налогообложению с их общемирового дохода (ст.

---

[345] Прим. Налог у источника в отношении дивидендов составляет 30% в США, 25% в Германии, 20% в Японни, 19% в Испании, 10% в Турции.

Налог у источника в отношении процентов составляет 30% в США, 15% и 20% в Японии, 20% в Великобритании, 19% в Испании, 15% в Нидерландах, 14% в Республике Корея.

Налог у источника в отношении роялти составляет 30% в США, 20% в Японии, Турции и Великобритании, 19% в Испании, 15% в Германии.

[346] EY Global. Worldwide Corporate Tax Guide 2023 [Электронный ресурс]. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2023/ey-worldwide-corporate-tax-guide-21-sep-2023-v2.pdf (дата обращения: 25.12.2023).

[347] Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим — «TAX TERRA OU», 2017 – с. 91.

[348] EY Global. Worldwide Corporate Tax Guide 2023 [Электронный ресурс]. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2023/ey-worldwide-corporate-tax-guide-21-sep-2023-v2.pdf (дата обращения: 25.12.2023).

[349] Пепеляев – Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Альпина Паблишер, 2016 — С. 226 – 227.

246.2 НК РФ). Иностранные юридические лица считаются налоговыми резидентами России, если местом их управления является Российская Федерация, если иное не предусмотрено соглашением об избежании двойного налогообложения (ст. 246.2 НК РФ).

Стоит отметить, что в работах некоторых юристов, в частности, Е. А. Захарова, прослеживается во многом схожий характер определения «постоянное представительство» в НК РФ и того же термина в типовом договоре ОЭСР[350].

Кроме того, в России в отличие от многих государств мира фактически не действует практика налогообложения группы компаний. Это выражается в том, что взаимозависимые предприятия не могут осуществлять взаимозачет прибыли и убытков между членами группы, если только они не являются членами консолидированной группы налогоплательщиков. При этом в настоящее время невозможно зарегистрировать новую консолидированную группу налогоплательщиков (ст. 25.1 и 25.4 НК РФ).

Таким образом, можно утверждать, что система субъектов по налогу на прибыль в широком смысле в России не создает потенциал признака пониженного налогообложения, поскольку не предлагает экстраординарных подходов по определению субъектов по корпоративному налогу, которые фактически могут приводить к существенному снижению налоговой нагрузки по этому налогу.

В России объект налогообложения по налогу на прибыль традиционно определяется как прибыль предприятий, рассчитанная как валовый доход (операционный и неоперационный), уменьшенный на принимаемые к вычету расходы и убытки (ст. 247 НК РФ). Тем не менее, для иностранных организаций – налоговых резидентов РФ прибыль представляет собой доходы, полученные от источников в Российской Федерации (ст. 309 НК РФ).

---

[350] Захаров, Е. А. Налогообложение иностранных организаций, осуществляющих экономическую деятельность через постоянное представительство сервисного типа – "SERVICE PERMANENT ESTABLISHMENT" (на примере правовой системы России и группы БРИКС) : специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право" : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Захаров Евгений Алексеевич, 2021. – 234 с. – EDN SNZWTW.

Особенности формирования объекта налогообложения и налоговой базы по налогу на прибыль в узком смысле, которые приводят к пониженному налогообложению, могут заключаться в установлении большого количества видов доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, незначительного количества расходов, исключаемых из налоговой базы, а также незначительного количества нормируемых расходов и большого количества повышающих коэффициентов в отношении расходов.

В России в налоговом законодательстве не установлено повсеместное исключение значимых категорий доходов, не учитываемых при определении налоговой базы. К таких доходам (ст. 251 НК РФ) относятся взносы в уставный и добавочный капитал, полученные займы, имущество, полученное в рамках целевого финансирования и ряд др. При этом российское налоговое законодательство устанавливает ряд ограничительных условий в отношении таких категорий доходов – в частности, некоторые виды неучитываемых доходов[351] в виде имущества (кроме денежных средств) исключается из налогооблагаемого дохода, если оно не передано третьему лицу в течение года с момента получения (ст. 251 НК РФ).

Кроме того, категорий расходов, не учитываемых для целей налога на прибыль, количественно больше, чем категорий доходов, не учитываемых для целей налога на прибыль (ст. 270 НК РФ). Это не приводит к нежелательному существенному снижению налоговой базы по налогу на прибыль. Особенно важно, что в России, как и во многих государствах мира, есть норма о запрете учитывать экономически не обоснованные и/или документально не подтвержденные расходы (ст. 270 НК РФ).

Как и во многих других странах, в России некоторые расходы могут быть приняты к вычету только частично (нормируемые расходы) для целей налога на прибыль.

---

[351] Прим. К таким доходам относятся, в частности, имущество, полученное безвозмездно российской компанией от юридического лица, более чем на 50% владеющего налогоплательщиком; имущество, полученное безвозмездно российской компанией от юридического лица, находящегося более чем на 50% в собственности налогоплательщика и имущество, полученное безвозмездно российской компанией от физического лица, владеющего более 50% капитала налогоплательщика.

Нельзя не согласиться с К.А. Тасаловым[352] в том, что правила ограничения расходов при выплате в России схожи с правилами, устанавливаемыми в праве Евросоюза. Нормирование процентов (ст. 269, 272, 328 НК РФ) и правила тонкой капитализации (ст. 269 НК РФ), установленные в российском налоговом законодательстве, привязаны к ключевой ставке Банка России и правилу соотношения, характерного для многих государств мира за исключением Великобритании, ЮАР и ряда других, соответственно.

Кроме того, нормируемыми расходами являются расходы на рекламу (п.4 ст. 264 НК РФ), расходы на страхование (п.16 ст. 255 и ст. 263 НК РФ), расходы на капитальные вложения (п.9 ст. 258 НК РФ) и ряд других.

В российском налоговом законодательстве устанавливаются повышающие коэффициенты по расходам для целей налога на прибыль – в частности, такие коэффициенты установлены для расходов на НИОКР (ст. 262 НК РФ). Число таких видов расходов строго ограничено и не создает потенциала признака пониженного налогообложения.

Подводя итог, можно сказать, что признак пониженного налогообложения не применим в отношении стандартного корпоративного налогообложения в России.

А. Бэкерс[353] указывал, что признак реальности экономического присутствия возникает во многом тогда, когда государство предоставляет преимущества компаниям, не имеющим реальной экономической деятельности или экономического присутствия в стране.

Следует отметить, что в этом плане Россия не может рассматриваться как офшорная юрисдикция, не только поскольку государство активно стремилось привлечь иностранный капитал с целью развития промышленного производства, но постольку стандартная ставка по налогу на прибыль в РФ из-за её размера не

---

[352] Тасалов, К. А. Правовое регулирование противодействия избежанию уплаты налога на прибыль организаций в Российской Федерации и Европейском Союзе: специальность 51.20.00: диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Тасалов Кирилл Артемьевич, 2022. – 172 с. – EDN LGPNOJ. С. 102-103

[353] A. Beckers, The Creeping Juridification of the Code of Conduct for Business Taxation: How EU Codes of Conduct Become Hard Law, 37 Yearbook of European Law 1, p. 579, 581 (2018).

может приводить к привлечению капитала в сравнении с другими государственными образованиями, где корпоративное налогообложение номинальное или очень низкое.

Признак недостаточного выполнения плана по BEPS тоже не применим к стандартному налогообложению России, поскольку Россия не только присоединилась к Инклюзивной рамочной программе, но и к другим мероприятиям плана по BEPS, которые также имплементированы в российском налоговом законодательстве. Кроме того, российское стандартное налогообложение не предусматривает нестандартных подходов к налогообложению – в частности, одноразовых выплат вместо налога на прибыль, что отражено в правоприменительной практике Группы[354].

Перед тем, как перейти к анализу признака прозрачности применительно к российскому стандартному налогообложению, стоит сказать, что в России нет скрытых налоговых рулингов (англ. tax rulings), налоговых каникул (англ. tax holidays) и налоговых соглашений (англ. tax agreements) в части стандартного налогообложения, что никогда ставилось под сомнение ОЭСР и ЕС.

НК РФ является главным законодательным актом в сфере налогообложения, состоящим из двух частей. Именно во второй части устанавливается все необходимые элементы налога на прибыль организаций.

Применительно к стандартной ставке корпоративного налога важную роль играют акты финансовых органов, которые, по замечанию А.В. Демина, приобретает силу административных прецедентов[355].

Здесь можно согласиться лишь частично и заметить, что в таких актах, в том числе по вопросам стандартного корпоративного налогообложения, можно заметить противоречия, которые финансовые органы не стремятся скрыть по тем или иным причинам. Важное отличие России от офшорных юрисдикций

---

[354] CEU, Report on COCG assessment of Italy's NID regime (IT019), 14364/18 ADD 4, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, p. 23.

[355] Демин А.В. Метод налогового права: универсальные средства и отраслевые особенности // Финансовое право. 2009. № 3. С. 15.

заключается в том, что такие юрисдикции как раз пытаются скрытым образом договориться с налогоплательщиками, чтобы добиться привлечения капитала.

Таким образом, можно утверждать, что потенциал признак прозрачности в отношении стандартного налогообложения в России в настоящее время отсутствует.

Суммируя вышеизложенное, на примере России мы можем наблюдать, что признаки офшорных юрисдикций очень слабо применимы как механизм по проверке стандартного налогообложения государств, где уровень налогообложения не является низким. Это ещё раз подтверждает правильность подхода, который был избран ОЭСР и ЕС, в том, что признак пониженного налогообложения всегда должен являться «входным критерием».

Во многом признак пониженного налогообложения настолько важен, что без него невозможно какое бы то ни было образование таких признаков как признак прозрачности, признак недостаточного выполнения плана по BEPS и признак реальности экономического присутствия.

Перед тем как анализировать различные категории преференциальных налоговых режимов в России, необходимо обозначить, что для квалификации преференциальных налоговых режимов используются следующие признаки – признак пониженного налогообложения, признак прозрачности, признак обмена налоговой информацией, признак реальности экономического присутствия, признак ограничения доступа и признак недостаточного выполнения плана по BEPS.

Стоит сделать акцент на том, что признак обмена налоговой информацией применим в отношении преференциальных налоговых режимов косвенно, поскольку правила по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции не требуют установления и применения каких-то специализированных положений в этой части. Указанный признак был рассмотрен ранее, поскольку в отношении стандартного налогообложения в России потенциал признака обмена налоговой информацией не обнаружен, он также не применим к преференциальным налоговым режимам.

Российские преференциальные налоговые режимы в России в разрезе налоговой конкуренции можно сгруппировать следующим образом:

1) преференциальные налоговые режимы для малого и среднего предпринимательства;
2) преференциальные налоговые режимы, стимулирующие производственную деятельность;
3) специальные административные районы на островах Русский и Октябрьский;
4) преференциальные налоговые режимы, направленные на достижение технологического суверенитета.

Далее необходимо рассмотреть потенциал признака пониженного налогообложения в контексте указанных групп преференциальных налоговых режимов.

Критерии выделения субъектов малого и среднего предпринимательства устанавливаются федеральным законом «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»[356], который не является источником налогового права. Однако, установленные в ст.4 данного закона критерии разграничения различных микропредприятий (с выручкой до 120 млн руб. и не более чем 15 сотрудниками), малых предприятий (с выручкой до 800 млн руб. и не более чем 100 сотрудниками), и среднего бизнеса (с выручкой до 2 млрд млрд руб. и не более чем 250 сотрудниками[357]) частично фактически связаны с нормами НК РФ, посвященными специальным налоговым режимам.

Стоит сделать акцент на том, что отличительными особенностями специальных налоговых режимов в России являются упрощение налогового администрирования и снижение налоговой нагрузки на малый и средний бизнес, что непосредственно связано с противодействием недобросовестной

---

[356] Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс». // СЗ РФ. – 2007. – № 31. – Ст. 4006.

[357] Прим. Для отдельных видов деятельности устанавливается ограничение в 1 000 или 1 500 сотрудников.

налоговой конкуренции. К таким преференциальным налоговым режимам в отношении корпоративного налога относятся упрощенная система налогообложения (далее – УСН), патентная система налогообложения (далее – ПСН), единый сельскохозяйственный налог (далее – ЕСХН), автоматизированная упрощенная система налогообложения (далее – АУСН).

Как и во многих других странах, специальные налоговые режимы в России позволяют снизить налоговую нагрузку по корпоративному налогу. Организации уплачивают специальный налог в связи с применением специального налогового режима, однако освобождены от уплаты ряда налогов – в том числе, налога на прибыль организаций в узком смысле. Кроме того, ставки такого специального налога ниже, чем стандартная ставка корпоративного налогообложения – в частности, ставка УСН по базе «доходы минус расходы» составляет 15%.

Это приводит нас к выводу о применимости признака пониженного налогообложения в отношении преференциальных налоговых режимов для малого и среднего предпринимательства.

В России существует обширное количество преференциальных налоговых режимов, которые направлены на рост промышленного производства (далее – производственные преференциальные налоговые режимы) несмотря на то, что такие преференциальные налоговые режимы отдельно не выделяются в НК РФ. Однако, в Основных направлениях на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов[358] и Основных направлениях на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов[359] обозначено, что в рамках функционирования автоматизированной системы «Эффективность льгот» было проанализировано 35 инвестиционных налоговых льгот, из которых 12 преференциальных налоговых режимов.

К ним относятся:

---

[358] "Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов" (утв. Минфином России). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

[359] "Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов" (утв. Минфином России). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

1) особые экономические зоны, включая особую экономическую зону в Калининградской области и особую экономическую зона в Магаданской области (далее – ОЭЗ);
2) свободный порт Владивосток (далее – СПВ);
3) региональный инвестиционный проект для участников в Дальневосточном Федеральном округе (далее – РИП в ДФО) и региональный инвестиционный проект для участников вне Дальневосточного федерального округа (далее – РИП вне ДФО);
4) свободная экономическая зона на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя (далее – СЭЗ Крым);
5) специальный инвестиционный контракт (далее – СПИК);
6) режим для резидентов Арктической зоны Российской Федерации (далее – АЗ РФ);
7) инвестиционный налоговый вычет (далее – ИНВ);
8) территории опережающего социально-экономического развития, расположенные на территории Дальневосточного федерального округа и
9) территории опережающего социально-экономического развития, расположенные на территориях монопрофильных муниципальных образований Российской Федерации и закрытых административно-территориальных образований (далее – ТОР).

Кроме того, в этом списке отсутствует ряд преференциальных налоговых режимов, которые в налоговом праве рассматриваются как льготы, стимулирующие производственную деятельность, – в частности, индустриальные (промышленные) парки. Ряд других налоговых режимов (система налогообложения соглашений о разделе продукции (СРП), соглашение о защите и поощрении капиталовложений (СЗПК) и др.) не будет рассматриваться в данном исследовании в связи с тем, что их нельзя достаточно уверенно отнести в настоящее время к преференциальным налоговым режимам:

1) они не указаны в качестве преференциальных налоговых режимов Минфином России в Основных направлениях;

2) их использование и применение нерезидентами ограничено в силу обстоятельств, связанных с текущей геополитической ситуацией.

Однако, они могут быть рассмотрены в ходе дальнейших исследований, необходимых для последующего изучения указанной темы.

Стоит начать с того, что в отношении всех указанных производственных преференциальных налоговых режимов применим признак пониженного налогообложения. Если систематизировать выражение этого понижения, то можно выделить:

1) снижение ставки по налогу прибыль;
2) повышение расходной части для целей налога на прибыль.

Первый способ характерен для большинства производственных преференциальных налоговых режимов за исключением ИНВ. Пониженные ставки по налогу на прибыль устанавливаются как на федеральном, так и на региональном уровне для производственных преференциальных налоговых режимов.

Второй способ наиболее ярко применим к ИНВ. Организации, применяющий такой режим, могут снизить сумму налога на прибыль на расходы капитального характера: в региональный бюджет – до 90% расходов на инвестиции в основные средства, и в федеральный бюджет – до 10% расходов[360].

Таким образом, ко всем производственным преференциальным налоговым режимам применим признак пониженного налогообложения.

Отдельно стоит рассмотреть такой преференциальный налоговый режим как специальные административные районы на островах Русский и Октябрьский (далее – режим САР). Особую значимость анализу этого льготного режима добавляет тот факт, что по результатам анализа специальных административных

---

[360] Прим. Значение доли расходов на инвестиции, принимаемых к вычету, различаются в зависимости от направления:
- за счет региональной части налога на прибыль: основные средства (90%), пожертвования учреждениям культуры (100%), объекты федеральной инфраструктуры (85%), объекты транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры (80%), НИОКР (90%), российское программное обеспечение и радиоэлектронная продукция (100%), оборудование для развития генетических технологий (42,5%), имущество, безвозмездно переданное образовательным организациям (100%);
- за счет части налога на прибыль, зачисляемой в федеральный бюджет: объекты федеральной инфраструктуры (15%), генетические технологии (7,5%).

районов на островах Русский и Октябрьский Евросоюз принял решение включить Россию в «черный» список для налоговых целей. В то же время стоит сделать акцент на том, что такое решение Евросоюз принял по политическим причинам, что им самим было подтверждено[361].

Режим CAP соответствует признаку пониженного налогообложения, поскольку предлагает налоговые льготы не только по налогу на прибыль организаций в узком смысле, но и в отношении налога у источника.

Перед тем как перейти к анализу преференциальных налоговых режимов, направленных на достижение технологического суверенитета, стоит сказать, что Российская Федерация стремится к присутствию в числе пяти ведущих стран мира, осуществляющих научные исследования и разработки к 2030–2035 годам.

Одновременно в свете этого стоит задача достижения технологического суверенитета, перехода к инновационному экономическому росту и обеспечения устойчивого развития производственных систем, что отражено в Концепции технологического развития РФ на период до 2030 года[362]. Важно отметить, что налоговое регулирование является фактором, влияющим на эти цели: благоприятная налоговая среда может существенно способствовать научно-исследовательской и инновационной деятельности и стать двигателем технологического прогресса. Сегодня уже действуют налоговые льготы на федеральном и региональном уровнях, которые направлены на стимулирование НИОКР, производства и реализации высокотехнологичной продукции.

К таким преференциальным налоговым режимам относятся инновационный центр «Сколково» (далее – Сколково), инновационные научно-технологические центры (далее – ИНТЦ) и налоговые льготы для ИТ компаний.

---

[361] Council of the EU. Taxation: British Virgin Islands, Costa Rica, Marshall Islands and Russia added to EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2023/02/14/taxation-british-virgin-islands-costa-rica-marshall-islands-and-russia-added-to-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions-for-tax-purposes/ (дата обращения: 05.12.2023).

[362] Распоряжение Правительства РФ от 20.05.2023 № 1315-р «Об утверждении Концепции технологического развития на период до 2030 года» (вместе с «Концепцией технологического развития на период до 2030 года»). // СЗ РФ. – 2023. – № 22. – Ст. 3964.

Отличительной особенностью Сколково и ИНТЦ от многих других преференциальных налоговых режимов является налоговая льгота по налогу на прибыль организаций.

Участники Сколково и ИНТЦ вправе применять освобождение от исполнения налоговых обязанностей по налогу на прибыль (ст. 246.1 НК РФ): уникальную налоговую льготу в российском законодательстве, состоящую из двух составных частей – налога на прибыль в размере 0% и освобождения от обязанности подавать налоговые декларации по налогу на прибыль организаций. Это очень важно, поскольку АС «Эффективность льгот» может анализировать преференциальные налоговые режимы только на основании поданных налогоплательщиками деклараций, чего применительно к указанной льготе не происходит. ИТ компании также могут применять пониженные ставки по налогу на прибыль: 0% (до 2024 г. включительно) и 5% (до 2027 г. включительно).

Таким образом, что признак пониженного налогообложения применим в отношении преференциальных налоговых режимов, направленных на достижение технологического суверенитета.

Подводя итог, можно сказать, что признак пониженного налогообложения применим ко всем выделенным группам российских преференциальных налоговых режимов.

Далее необходимо рассмотреть потенциал признака реальности экономического присутствия применительно к российским преференциальным налоговым режимам.

Природа преференциальных налоговых режимов в России сильно отличается от тех, что становились предметом рассмотрения Группы. Во многом, это связано с тем, что режимы в таких странах как Вануату, ОАЭ, Маврикий[363] подозревались в том, что создают искусственные механизмы, в частности, могли стимулировать создание компаний-почтовых ящиков.

В отношении специальных налоговых режимов для малого и среднего предпринимательства в НК РФ установлен ряд критериев, которые стимулируют

[363] CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes (2019/C 176/03), 22 May 2019, C 176/3.

осуществление обрабатывающей и производственной деятельности. В частности, режим ЕСХН не предусматривает ограничений по доходу и имеет небольшую налоговую нагрузку (от 0% до 6% в зависимости от субъекта Российской Федерации), однако требует, чтобы доля дохода от сельскохозяйственной деятельности была не менее 70% (ст. 346.2 НК РФ).

В свою очередь производственные преференциальные налоговые режимы устанавливают существенные требования, которые фактически приводят к реальности экономического присутствия, в том числе определенный порог инвестиций (в частности, РИП в ДФО и РИП вне ДФО[364], ТОР[365], СПИК[366]) и количество создаваемых рабочих мест (в частности, ТОР[367]).

Кроме того, производственные преференциальные налоговые режимы нацелены на стимулирование обрабатывающей и производственной деятельности по определению, а также в связи с требованиями к осуществлению промышленно-производственной и аналогичной деятельности (в частности, СПИК[368] и ТОР[369]) и запретами на банковскую, страховую и аналогичную деятельность (например, ТОР[370]).

В отношении режима САР НК РФ устанавливает требования в части реальности экономического присутствия, непосредственно на основе правил

---

[364] Прим. Проект должен предусматривать инвестиции в виде капитальных вложений в объеме (пп. 4 и пп. 4.1 п.1 ст. 25.8 НК РФ):

1) от 50 млн руб. – с условием, что резидент РИП осуществит вложения их в течение первых трех лет;

2) от 500 млн руб. – с условием, что резидент РИП осуществит вложения в течение первых пяти лет.

[365] Прим. Для получения статуса резидента ТОР необходим в том числе объем капитальных вложений в новые инвестиционные проекты не менее 2,5 млн рублей.

[366] Прим. Инвестор берет на себе обязательство осуществить инвестиции в размере не менее 750 млн руб. в целях создания или модернизации производства промышленной продукции (СПИК 1.0.) или осуществить реализацию инвестиционного проекта по внедрению или разработке и внедрению технологии, применение которой позволяет осуществлять производство промышленной продукции, конкурентоспособной на мировом уровне для осуществления производственных и технологических операций на территории России (СПИК 2.0).

[367] Прим. Для получения статуса резидента ТОР необходимо в том числе, чтобы количество создаваемых рабочих мест составляло не менее 10 единиц в течение 1 года после включения юридического лица в реестр резидентов ТОР.

[368] Прим. Инвестор берет на себе обязательство осуществить инвестиции в целях создания или модернизации производства промышленной продукции (СПИК 1.0.) или осуществить реализацию инвестиционного проекта по внедрению или разработке и внедрению технологии, применение которой позволяет осуществлять производство промышленной продукции, конкурентоспособной на мировом уровне для осуществления производственных и технологических операций на территории России (СПИК 2.0).

[369] Прим. Для получения статуса резидента ТОР необходимо, чтобы деятельность соответствовала видам деятельности, установленными постановлением Правительства Российской Федерации от 22 июня 2015 г. № 614.

[370] Прим. Для получения статуса резидента ТОР необходимо, чтобы организация не являлась некоммерческой организацией, банком, страховой организацией (страховщиком), негосударственным пенсионным фондом, профессиональным участником рынка ценных бумаг, клиринговой организацией.

противодействия недобросовестной налоговой конкуренции, в частности, в отношении такой категории как международная холдинговая компания (далее – МХК):

1. доля расходов на приобретение товаров (работ, услуг) на территории РФ должна быть больше 70% от общих расходов;
2. управление МХК должно осуществляться на территории РФ, а штат должен состоять не менее чем из 15 работников;
3. МХК должна владеть офисным помещением общей площадью не менее 50 кв. м на территории своего нахождения. До 31 декабря 2025 года данное условие также выполняется для офисов в г. Владивостоке или г. Калининграде[371].

Требования к реальности экономического присутствия аналогичны тем, что устанавливают различные юрисдикции, которые создают аналогичные режимы (Катар, Багамские острова и др.), и в связи с этим не были включены или были исключены из перечней офшорных юрисдикций.

Кроме того, в НК РФ в отношении преференциальных налоговых режимов, направленных на достижение технологического суверенитета, установлен ряд критериев, которые стимулируют осуществление реальной экономической деятельности. В частности, налоговые льготы для ИТ компаний не предусматривают ограничений по доходу и имеет небольшую налоговую нагрузку, однако требует, чтобы доля дохода от ИТ деятельности была не менее 70% (ст. 284 НК РФ).

Таким образом, можно утверждать, что в отношении всех групп преференциальных налоговых режимов не возникает признака реальности экономического присутствия.

Далее необходимо рассмотреть потенциал признака недостаточного выполнения плана по BEPS в контексте преференциальных налоговых режимов.

---

[371] Часть 4 Статьи 9 Федерального закона от 25.02.2022 № 18-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (ред. от 26.03.2022) // СЗ РФ. – 2022. – № 9. – Ст. 1250.

Стоит сделать акцент на том, что специальные налоговые режимы для малого и среднего бизнеса, производственные преференциальные налоговые режимы, режим CAP и преференциальные налоговые режимы, направленные на достижение технологического суверенитета, не создают не предусматривают нестандартных подходов к налогообложению – в частности, одноразовых выплат вместо налога на прибыль[372].

Подводя итог, можно сказать, что в отношении всех групп преференциальных налоговых режимов не возникает признака недостаточного выполнения плана по BEPS.

Далее необходимо рассмотреть потенциал признака ограничения доступа применительно к российским преференциальным налоговым режимам.

Стоит сделать акцент на том, что признак ограничения доступа настолько важен, что только его вместе с признаком пониженного налогообложения может быть достаточно для признания преференциального налогового режима недобросовестным – в частности, так был признан один из налоговых режимов Сент-Люсии[373].

Если обратиться к подходу Евросоюза, то в ходе многолетней правоприменительной практики было установлено, что льготные ставки по налогу на прибыль, которые распространяются на малые предприятия, стартапы и иные категории малого и среднего предпринимательства, не мотивируют налогоплательщиков переносить деятельность, что исключает рассмотрение таких льготных режимов как недобросовестных. Группа сделала такой значимый для правоприменительной практики вывод в отношении преференциального налогового режима для «малых налогоплательщиков» в Польше, которые уплачивали налог на прибыль по ставке 15%[374].

---

[372] CEU, Report on COCG assessment of Italy's NID regime (IT019), 14364/18 ADD 4, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, p. 23.

[373] CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes - Letters seeking commitment on the replacement by some jurisdictions of HPTR with measures of similar effect, FISC 95 ECOFIN 98, 5981/19, 1 Feb. 2019, pp. 6, 24.

[374] CEU, Report on COCG assessment of Poland's 15% CIT rate for small taxpayers (PL006), 14364/18 ADD 7, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, pp. 2-4.

Говоря о признаке ограничения доступа, в России нет похожих производственных преференциальных налоговых режимов и преференциальных налоговых режимов, нацеленных на достижение технологического суверенитета.

Критерий ограничения резидентов сложно определить без подробных открытых статистических данных. Тем не менее преференциальные налоговые режимы не только не ограничивают резидентов России, а, напротив, поощряют их участие или резидентство в преференциальных налоговых режимах.

Критерий закрытия внутреннего рынка в отношении преференциальных налоговых режимов не применим, поскольку ни в законодательстве, ни в подзаконных актах не прослеживается нацеленность на поощрение предприятий, принадлежащих иностранным лицам – в значительной части преференциальных налоговых режимов устанавливается ограничение на прямое иностранное участие в резидентах или участниках преференциальных налоговых режимах. Кроме того, российские преференциальные налоговые режимы не устанавливают искусственных ограничений, которые приводят к получению большей налоговой выгоды от операций вовне чем от операций, направленных вовнутрь государства.

Далее необходимо подробно проанализировать режим САР на предмет наличия признака ограничения доступа.

Первоначально только иностранные организации имели возможность регистрировать компанию в САР, что приводило к признаку ограничения резидентов – поскольку исключение резидентов своего же собственного государства из числа лиц, которые могут воспользоваться льготой, говорит о нацеленности на подрыв базы других юрисдикций[375].

Однако в настоящее время статус МХК может быть приобретен как международной компанией (далее – МНК), так и российской компанией. Такое отсутствие ограничений как для резидентов, так и для нерезидентов, не может

---

[375] OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p. 37 (OECD 1998); OECD, Consolidated Application Note in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes p. 20 (OECD 2004); P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 106-111 (2022).

негативно влиять на квалификацию преференциального налогового режима. Это подтверждается правоприменительной практикой по аналогичному вопросу в отношении льготного режима на территории Италии[376].

Стоит сделать акцент на том, что в настоящее время в НК РФ для применения ряда налоговых льгот в режиме CAP установлено требование о наличии хотя бы одного контролирующего лица МХК, признанного налоговым резидентом РФ или являющегося ее гражданином (ст. 284.10 НК РФ). Это говорит о том, что режим CAP не нацелен исключительно на предприятия, принадлежащие иностранным лицам. Таких требований не было в ряде преференциальных налоговых режимов Островов Кука[377], Антигуа и Барбуды, Арубы, Белиза, Гонконга, Доминики, Марокко, Республики Корея, Панамы, Туниса[378], что и было негативно отмечено Группой в соответствующей правоприменительной практике.

НК РФ требует, чтобы доходы МХК от пассивной деятельности за отчетный период превышали 90% от общей суммы налогооблагаемых доходов и одновременно с этим, чтобы доля расходов на приобретение товаров (работ, услуг) на территории РФ была больше 70% от общих расходов (ст. 309.1 НК РФ). С помощью такой правовой нормы преодолевается ситуация, когда компания

---

[376] CEU, Report on COCG assessment of Italy's NID regime (IT019), 14364/18 ADD 4, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018, p. 19.

[377] CEU, Report on COCG assessment of Cook Islands' Overseas insurance regime (CK003), 9652/19 ADD 7, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019, p. 5.

[378] CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Saint Kitts and Nevis' Offshore companies regime (KN001), 7522/19 FISC 187, 15 Mar. 2019, pp. 4-5; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Korea's Foreign investment zone regime (KR001), 7523/19 FISC 188, 15 Mar. 2019, pp. 3, 5; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Belize's Export Processing Zones: EPZ enterprises regime (BZ002), 7615/19 FISC 203, 18 Mar. 2019, p. 8; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Antigua and Barbuda's International business corporations regime (AG001), 7461/19 FISC 170, 14 Mar. 2019, p. 3; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Hong Kong's Offshore private equity regime (HK003), 7516/19 FISC 181, 15 Mar. 2019, p. 3; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Hong Kong's Offshore funds regime (HK002), 7470/19 FISC 179, 14 Mar. 2019, p. 3; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Morocco's Offshore holding companies regime (MA005), 7549/19 FISC 195, 15 Mar. 2019, p. 2; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Morocco's Offshore banks regime (MA004), 7548/19 FISC 194, 15 Mar. 2019, p. 2; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Aruba's Transparency regime (AW013), 9646/19 FISC 273, 22 May 2019, p. 3; Outcome of proceedings on COCG assessment of Dominica's Offshore banking regime (DM002), 7520/19 FISC 185, 15 Mar. 2019, pp. 2-3; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Tunisia's Offshore financial services regime (TN002), 7560/19 FISC 197, 15 Mar. 2019, p. 2; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Panama's Foreign-owned call centers regime (PA005), 15117/18 FISC 520 ECOFIN 1164, 4 Dec. 2018, p. 2; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Morocco's Coordination centers regime (MA001), 7547/19 FISC 193, 15 Mar. 2019, p. 2; CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Armenia's governmentally approved projects outside Armenia (AM002), 12772/18 FISC 392 ECOFIN 871, 4 Oct. 2018, p. 3.

получает больше налоговой выгоды от операций вовне чем от операций, направленных вовнутрь государства. Это оказалось немаловажным при оценке Группой преференциальных налоговых режимов Кипра[379], Коста-Рики[380] и Туниса[381].

Кроме того, НК РФ не устанавливает ограничений по доступу резидентов САР к внутреннему российскому рынку, что говорит о неприменимости критерия закрытия внутреннего рынка.

Таким образом, в настоящее время режим САР не имеет потенциала применимости признака ограничения доступа.

Суммируя вышеизложенное, можно утверждать, что признак ограничения доступа не применим ко всем группам российских преференциальных налоговых режимов.

Далее необходимо рассмотреть потенциал признака прозрачности применительно к российским преференциальным налоговым режимам.

Признак прозрачности не возникает в отношении специальных налоговых режимов для малого и среднего предпринимательства, поскольку в НК РФ нет отсылочных норм к специальным законам в сфере малого и среднего бизнеса. Кроме того, функции администрирования специальных налоговых режимов выполняет ФНС России и все акты налоговых органов являются публичными.

Далее необходимо рассмотреть потенциал признака прозрачности в контексте производственных преференциальных налоговых режимов в России.

В НК РФ есть отсылочные нормы к специальным законам в части правового регулирования производственных преференциальных налоговых режимов, также государственные органы и управляющие компании преференциальных налоговых режимов заключают инвестиционные соглашения, предмет которых может приводить к возникновению признака прозрачности.

---

[379] CEU, Report on COCG assessment of Cyprus' NID regime (CY020), 9652/19 ADD 1, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019, p. 22.

[380] CEU, Report on COCG assessment of Costa Rica's manufacturing activities under the Free Zones regime (CR002), 9652/19 ADD 8, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019, p. 3.

[381] CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Tunisia's Export promotion incentives regime (TN001), 7550/19 FISC 196, 15 Mar. 2019, p. 4.

Однако правоприменительная практика подтверждает, что управляющие компании преференциальных налоговых режимов и государственные органы, занимающиеся администрированием, не осуществляют административное усмотрение в применении правил, отступающих от нормального и надлежащего применения законодательства.

К риску отказа в применении налоговых льгот по налогу на прибыль в производственных преференциальных налоговых режимах приводят:

1) невыполнение основных критериев инвестиционного соглашения в соответствии с бизнес-планом проекта;

2) нарушение условий, указанных в инвестиционном соглашении и региональном законодательстве;

3) некорректное определение момента возникновения права / периода на применение региональных налоговых льгот.

К первой группе критериев относятся объем инвестиций, экономическая и бюджетная эффективность и социальная эффективность (в частности, создание рабочих мест, улучшение условий труда). Ко второй группе критериев относятся:

1) предоставление в аренду (полную, частичную) нежилых помещений, расположенных в льготируемом объекте, организации, не являющейся дочерней или основной по отношению к налогоплательщику (независимо от площади объектов);
2) реорганизация получателя льготы без уведомления государственного органа (например, Министерства экономического развития РФ) в оговоренные инвестиционным соглашением сроки;
3) не предоставление в налоговый орган документов, подтверждающих фактическое осуществление капитальных вложений в имущество в размерах, указанных в инвестиционном соглашении или списках льготируемых объектов.

Некорректное определение момента возникновения права или неправильное определение периода на применение региональных налоговых льгот выражается

во введении в эксплуатацию или постановке на учет основных средств ранее того, как, законодательство в части применения налоговых льгот вступило в силу.

Такой подход закреплен в судебной практике, разрешенной в пользу налогового органа (дело АО «Вольво Восток»[382] и дело ООО «Саратовский молочный комбинат[383]).

Таким образом, можно утверждать, что в отношении производственных преференциальных налоговых режимов в России не возникает признака прозрачности.

Применительно к признаку прозрачности в отношении режима САР стоит сказать, что правовое регулирование режима САР осуществляется НК РФ и специальным федеральным законом «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края» (далее – закон о САР)[384]. К тому же в законе о САР есть оговорка, которая позволяет применять только законодательство РФ, к иным отношениям, не урегулированным законом о САР (п.4 ст.1 закона о САР). Тем самым положения закона о САР не позволяют управляющей компании САР создавать особое правовое регулирование деятельности в САР, которое фактически может менять условия получения налоговых льгот. Кроме того, ряд вопросов деятельности в режиме САР разъяснены в актах финансовых органов.

Таким образом, можно утверждать, что потенциал признак прозрачности в отношении стандартного налогообложения в России в настоящее время отсутствует.

Концепция деятельности в Сколково определяется федеральным законом от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково» (далее – Закон о Сколково)[385]. Порядок предоставления налоговых льгот для участника Сколково

---

[382] Определение Верховного Суда РФ от 06.08.2019 № 307-ЭС19-12416 по делу № А56-105434/2017. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

[383] Определение Верховного Суда РФ от 02.08.2019 № 306-ЭС19-11598 по делу № А57-647/2018. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

[384] Федеральный закон от 03.08.2018 № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края». // СЗ РФ. – 2018. – № 32 (ч. 1). – Ст. 5084.

[385] Федеральный закон от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково». // СЗ РФ. – 2010. – № 40. – Ст. 4970.

определяется в Налоговом кодексе РФ – главном законодательном акте в сфере налогообложения в РФ. Также, деятельность в Сколково регулируется, прежде всего, Законом о Сколково и нормативной базой Сколково (правилами Сколково), которые разрабатываются и утверждаются Фондом «Сколково».

К нормативной базе Сколково относятся, в частности:

1) положение о присвоении и утрате статуса участника проекта создания и обеспечения функционирования инновационного центра «Сколково» от 07.06.2022 (далее – Положение о статусе Участника);
2) положение о присвоении и утрате статуса Партнера Фонда «Сколково» от 02.07.2020 (далее – Положение о статусе Партнера);
3) правила осуществления исследовательской деятельности и коммерциализации ее результатов участниками проекта «Сколково» от 07.06.2022 (далее – Правила ИД);
4) приказ Фонда «Сколково» от 30.11.2018 г. №292-ПР «Об утверждении Методики подтверждения существенной степени локализации непосредственных результатов исследований и разработок участника проекта создания и обеспечения функционирования инновационного центра «Сколково» в объектах гражданских прав, вовлекаемых им экономический оборот» (далее – Методика локализации)[386].

Стоит сделать акцент на том, что в отличие от других преференциальных налоговых режимов в РФ в Сколково разъяснения по вопросам, значимым для участников Сколково, могут издаваться фондом «Сколково», однако данные письма не опубликованы в общем доступе.

Причина отказа от публикации информационных писем может заключаться в нежелании создавать противоречащие административные прецеденты, однако отказ от публикации информационных писем порождает правовую неопределенность, которая может приводить к росту потенциала признака прозрачности. Поскольку тем самым фонд «Сколково» может применять закон о

[386] Приказ № 292-Пр Об утверждении Методики по локализации [Электронный ресурс]. URL: https://old.sk.ru/news/m/wiki/22769/download.aspx (дата обращения: 07.08.2023).

Сколково благоприятно, осуществлять административное усмотрение в применении правил, отступающих от нормального и надлежащего применения законодательства и принимать субъективные благоприятные решения, влияющие на налогообложение.

Во многом значение таких разъяснений от фонда «Сколково» объясняется тем, что в настоящее время нет актуальной ощутимой судебной практики в отношении деятельности в Сколково. Такая ситуация повышает значимость информационных писем, которые издает фонд «Сколково». В настоящее время фонд «Сколково» не публикует информационные письма по тем или иным вопросам деятельности участников. Это может говорить о наличии неопубликованных или секретных постановлений, регулирующих деятельность, связанную с преференциальным налоговым режимом.

В рамках диссертационного исследования не ставится цель по признанию того или иного преференциального налогового режима недобросовестным, однако наличие таких противоречий не должно не заботить, учитывая тот факт, что Сколково выступает в качестве инструмента стимулирования научно-технологического развития РФ.

Кроме того, эта ситуация применима ко многим другим преференциальным налоговым режимам, поскольку судебная практика, в частности, в отношении деятельности в производственных преференциальных налоговых режимах может устаревать.

На основе опыта России и Евросоюза можно говорить о **необходимости закрепления в российском законодательстве условия об обязательной публичности разъяснений управляющих компаний преференциальных налоговых режимов** для устранения потенциальных рисков по признанию преференциальных налоговых режимов недобросовестными налоговыми практиками. Существующий неопределенный подход приводит к недостаточному доверию между налогоплательщиками, управляющими компаниями преференциальных налоговых режимов и налоговыми органами.

§2. Пределы влияния управляющих компаний преференциальных налоговых режимов на правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц в Российской Федерации

Признак прозрачности, по мнению П. Хабиманы, направлен на необходимость создания четких условий равного обращения и применения среди налогоплательщиков, находящихся в одинаковом положении, посредством открытого и последовательного применения закона[387].

Более того, поскольку непосредственным администрированием преференциального налогового режима часто занимается управляющая компания – именно она для налогоплательщика, применяющего те или иные льготы, становится значимой и авторитетной.

Кроме того, многие вопросы, не охватываемые законом, часто становятся предметом реализации полномочий, которыми государство наделяет управляющую компанию преференциального налогового режима.

В рамках данного параграфа пределы влияния управляющей компании на правовой режим налогообложения будут рассмотрены на примере Сколково – преференциального режима, который обладает специальной нормативной базой Сколково, которые разрабатываются и утверждаются фондом «Сколково» – управляющей компанией этого преференциального налогового режима.

В соответствии с положениями Налогового кодекса РФ и Бюджетного кодекса РФ (далее – БК РФ)[388], участник Сколково вправе воспользоваться следующими льготами:

- освобождение от исполнения налоговых обязанностей по налогу на прибыль (п.1 ст. 246.1 НК РФ);
- освобождение от исполнения налоговых обязанностей по НДС (п.1 ст.145.1 НК РФ);

---

[387] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, p. 106 (2022).

[388] Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ. // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3823.

- пониженные ставки страховых взносов в размере 15% (пп.10 п.1 ст. 427 НК РФ; п.9 ст. 427 НК РФ; пп.4 п.2 Статьи 427 НК РФ);
- освобождение от исполнения налоговых обязанностей по налогу на имущество (п.20 ст.381 НК РФ);
- Фонд «Сколково» предоставляет возмещение части затрат физическим лицам, осуществившим инвестиции в Участников, в отношении таможенных пошлин (ст. 78 БК РФ; Постановление Правительства РФ от 05.05.2011 № 339[389]).

Концепция деятельности в Сколково определяется федеральным законом от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково»[390] – законом о Сколково). Предоставление обозначенных налоговых льгот связано со статусом участника Сколково. Участником Сколково является российское юридическое лицо, осуществляющее исследовательскую деятельность и коммерциализацию ее результатов в соответствии с законом о Сколково и получившее на основании этого закона статус Участника (п.8 ст. 2 закона о Сколково).

Если порядок предоставления налоговых льгот для участника Сколково определяется в Налоговом кодексе РФ, то деятельность в Сколково регулируется, прежде всего, Законом о Сколково и нормативной базой Сколково (далее – Правила Сколково), которые разрабатываются и утверждаются фондом «Сколково».

К Правилам Сколково относятся, в частности:

1) положение о присвоении и утрате статуса участника проекта создания и обеспечения функционирования инновационного центра «Сколково» от 07.06.2022 (далее – Положение о статусе Участника);

---

[389] 24. Постановление Правительства РФ от 05.05.2011 № 339 «О предоставлении из федерального бюджета субсидий некоммерческой организации Фонд развития Центра разработки и коммерциализации новых технологий на компенсацию затрат участников проекта создания инновационного центра «Сколково» по уплате таможенных платежей» (вместе с «Правилами предоставления из федерального бюджета субсидий некоммерческой организации Фонд развития Центра разработки и коммерциализации новых технологий на компенсацию затрат участников проекта создания инновационного центра «Сколково» по уплате таможенных платежей»). // СЗ РФ. – 2011. – № 20. – Ст. 2819.

[390] Федеральный закон от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково». // СЗ РФ. – 2010. – № 40. – Ст. 4970.

2) положение о присвоении и утрате статуса Партнера Фонда «Сколково» от 02.07.2020 (далее – Положение о статусе Партнера);
3) правила осуществления исследовательской деятельности и коммерциализации ее результатов участниками проекта «Сколково» от 07.06.2022 (далее – Правила ИД);
4) приказ Фонда «Сколково» от 30.11.2018 г. №292-ПР «Об утверждении Методики подтверждения существенной степени локализации непосредственных результатов исследований и разработок участника проекта создания и обеспечения функционирования инновационного центра «Сколково» в объектах гражданских прав, вовлекаемых им экономический оборот» (далее – Методика локализации)[391].

В этой связи нельзя не согласиться с С. Г. Пепеляевым, который утверждал, что проблема взаимоотношения закона о налоге и закона, не посвященного в целом налогообложению, особенно усложняется в связи с тем, что НК РФ является федеральным законом, а не федеральным конституционным законом[392].

Закон о Сколково устанавливает, что Правила Сколково не должны противоречить законодательству РФ, а также, что применяются исключительно к деятельности, связанной с реализацией проекта и (или) осуществляемой на территории Сколково (п.2 ст. 6 закона о Сколково). Кроме того, закон о Сколково устанавливает ведущую роль фонда «Сколково», поскольку Правила Сколково разрабатываются и утверждаются управляющей компанией (п.1 ст. 6 закона о Сколково).

В связи с этим указанные правоотношения должны рассматриваться сквозь призму взаимного влияния и наличия коллизий норм НК РФ, закона о Сколково и Правил Сколково. Анализ этого влияния можно сгруппировать таким образом: универсальные нормы, применимые ко всем категориям участников Сколково, и нормы, которые применимы только к отдельным категориям участников Сколково.

---

[391] Приказ № 292-Пр Об утверждении Методики по локализации [Электронный ресурс]. URL: https://old.sk.ru/news/m/wiki/22769/download.aspx (дата обращения: 07.08.2023).

[392] Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2012. С. 342-347.

Анализ универсальных норм можно сгруппировать по следующим направлениям:

1) предоставление статуса участника Сколково;
2) возникновение права на налоговые льготы;
3) срок налоговых льгот;
4) налоговая отчетность участников Сколково;
5) налоговое администрирование участников Сколково (уведомление в связи применением налоговых льгот и уведомление в связи продлением налоговых льгот);
6) разрешенная деятельность для участника Сколково;
7) прекращение статуса участника Сколково;
8) прекращение права на налоговые льготы в связи с достижением показателей выручки и прибыли.

Стоит начать с того, что компания вправе использовать налоговые льготы только в период наличия статуса участника Сколково.

В Сколково выделяются три категории участников: стартапы, центры прикладных исследований (далее – ЦПИ) и исследовательские центры партнеров фонда «Сколково» (далее – ИЦП), которые, в свою очередь, могут быть как исследовательскими центрами (далее – ИЦ), так и исследовательскими корпоративными центрами (далее – ИКЦ). Партнеры фонда «Сколково» не являются участниками «Сколково» и, соответственно, не имеют права на налоговые льготы.

Важно понимать, что все вышеуказанные категории участников Сколково не обозначены в законе о Сколково – это результат деятельность фонда «Сколково» в рамках принятия Правил Сколково.

Процедура получения статуса стартапа и ЦПИ базово включает следующие этапы: подачу заявки, проверку представленных данных, рассмотрение заявки Фондом «Сколково» и присвоение статуса стартапа или ЦПИ.

Получение статуса стартапа или ЦПИ не требует осуществлять определенный объем капитальных вложений, ограничивать корпоративное

владение в части включения фонда «Сколково», дочерних компаний фонда «Сколково» или партнеров фонда «Сколково» в состав участников или акционеров и отсутствие ряда других ограничений. В то время как получение статуса ИЦП доступно только для дочерних компаний партнеров фонда «Сколково».

Кроме того, деятельность стартапов и ЦПИ должна соответствовать инновационным приоритетам Фонда (п.4 ст.3 Положения о статусе Участника): Кластер ИТ (новые технологии в отрасли ИТ), Кластер Биомед (биологические и медицинские технологии), Кластер Энерготех (эффективное производство и использование ресурсов) и Кластер Промтех (передовые промышленные технологии).

Также участники Сколково должны соответствовать другим формальным критериям – в частности, наличие в своих учредительных документах указания на осуществление исключительно исследовательской деятельности и коммерциализации (ст.5 Правил ИД).

Таким образом, только фонд «Сколково» имеет непосредственное влияние на процесс предоставления статуса участника Сколково, в то время как налоговые органы такого влияния не имеют.

Далее необходимо перейти к анализу срока налоговых льгот Сколково.

Статус участника Сколково предоставляется без права продления на 10 лет. В связи с этим, срок налоговых льгот составляет 10 лет (п.4 ст.10 Закона о Сколково).

Срок налоговых льгот не зависит от масштаба проекта участника Сколково и получения первой прибыли.

Фонд «Сколково» не может продлить срок предоставления налоговых льгот, что говорит о невозможности управляющей компании преференциального налогового режима влиять на срок налоговых льгот.

Таким образом, фонд «Сколково» не имеет влияния на длительность срока налоговых льгот, установленной законом о Сколково.

Далее необходимо перейти к анализу налогового администрирования в Сколково.

Участник Сколково вправе использовать с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором был получен статус Участника, право на освобождение по налогу на прибыль, освобождение по НДС, пониженные тарифы страховых взносов и ставку 0% по налогу на имущество (абз.1 п.4 ст.246.1 НК РФ; п.3 ст.145.1 НК РФ; п.9 ст.427 НК РФ; п.20 ст.381 НК РФ; п.3 ст.145.1 НК РФ; Письмо ФНС РФ от 15.12.2011 № ЕД-21-3/375[393]).

Участник Сколково должен направить в налоговый орган по месту учета уведомление и другие документы не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, с которого Участник начал использовать право на освобождение по налогу на прибыль, освобождение по НДС и освобождение по налогу на имущество (п.5, 6, 7 и 8 ст.246.1 НК РФ; п.3 и п.6 ст.145.1 НК РФ; п.8 ст.382 НК РФ). Для целей применения пониженных тарифов страховых взносов участник Сколково не должен уведомлять налоговый орган[394].

Каждый год участник Сколково, использовавший право на освобождение, должен направить в налоговый орган уведомления о продлении использования права на освобождение в течение последующего календарного года в отношении налога на прибыль и НДС (п.4 ст.246.1 НК РФ; абз.1 п.18 ст.274 НК РФ; п.6 ст.289 НК РФ; абз.4 п.6 ст.145.1 НК РФ). Для целей применения пониженных тарифов страховых взносов участник Сколково не должен уведомлять налоговый орган[395]. Применение льготы по налогу на имущество строго привязано к получению льготы по НДС и уведомление осуществляется при подаче декларации по налогу на имущество[396].

---

[393] Письмо ФНС РФ от 15.12.2011 № ЕД-21-3/375. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

[394] Приказ ФНС России от 06.10.2021 № ЕД-7-11/875@; Приказ ФСС РФ от 14.03.2022 № 80 и др. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

[395] Приказ ФНС России от 06.10.2021 № ЕД-7-11/875@; Приказ ФСС РФ от 14.03.2022 № 80 и др. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

[396] Письмо ФНС России от 29.10.2021 № БС-4-21/15292@. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

В частности, каждый год участник Сколково, использующий право на освобождение по налогу на прибыль, должен направить в налоговый орган по окончании календарного года не позднее 20-го числа последующего месяца (не позднее 20 января) вне зависимости от даты получения статуса и/или начала применения освобождения по налогу на прибыль (п.4 ст.246.1 НК РФ; абз.1 п.18 ст.274 НК РФ; п.6 ст.289 НК РФ):

1) уведомление о продлении использования права на освобождение по налогу на прибыль[397];
2) документ, подтверждающий наличие статуса участника Сколково (таким документом является выписка из реестра участников проекта, её можно получить путем направления запроса на предоставление выписки из личного кабинета участника Сколково);
3) отчет о финансовых результатах участника Сколково, подтверждающий годовой объем выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Вне зависимости от того, когда участник Сколково начал применять право на налоговые льготы, он должен направлять указанные документы в налоговый орган не позднее 20 января каждого года.

Отказ участника Сколково от уведомления налоговых органов приведет к тому, что налоговый орган не позволит применить налоговые льготы, что приведет к доначислениям налогов. При этом НК РФ не предусматривает, что фонд «Сколково» может уведомлять налоговые органы вместо участников Сколково, что в свою очередь не позволяет управляющей компании преференциального налогового режима вмешиваться в налоговое администрирование.

Таким образом, фонд «Сколково» не имеет влияния на налоговое администрирование.

Далее необходимо перейти к анализу разрешенной деятельности в Сколково.

---

[397] Прим. Форма утверждена Приказом Минфина России от 28.05.2019 № 79н. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

Участники Сколково могут заниматься исключительно исследовательской деятельностью и коммерциализацией ее результатов в соответствии с Законом о Сколково и Правилами Сколково (п.1 ст.2 Правил ИД). Если участник Сколково не занимается указанной деятельностью, то он может быть лишен статуса участника Сколково, и, соответственно, права на налоговые льготы Сколково.

Исследовательская деятельность включает проведение прикладных, поисковых научных исследований, экспериментальных работ и других научно-технических мероприятий, целью которых является получение интеллектуальной собственности или других научно-технических результатов с последующим их использованием в экономическом обороте (п.4 ст.1 Правил ИД).

Коммерциализация представляет из себя деятельность, направленную на вовлечение в экономический оборот объектов коммерциализации (п.2 ст.3 Правил ИД). В число объектов коммерциализации входят (п.2 ст.3 Правил ИД):

1) результаты интеллектуальной деятельности (далее – РИД), полученные Участником в период его участия в проекте и являющиеся непосредственным результатом его исследовательской деятельности;
2) РИД, полученные Участником в период его участия в проекте и содержащие РИД, права на которые получены от иных лиц, при условии их существенной локализации в себе РИД участника проекта;
3) продукция, представляющая собой непосредственное материальное выражение РИД, указанных выше, или характеризующаяся существенной степенью локализации в себе таких результатов.

Другими словами, во-первых, участник Сколково может создавать РИД на основе как исключительно собственных разработок и производить продукцию на основе этих РИД. Во-вторых, участник Сколково может создавать РИД на основе разработок, полученных от иных лиц, и производить продукцию на основе таких РИД.

Стоит сделать акцент на том, что во втором случае переработка участником Сколково продуктов третьих лиц приводит к возникновению объекта коммерциализации с новыми свойствами и качествами. В таком случае фонд

«Сколково» проводит оценку существенности степени локализации РИД или (и) продукции участника Сколково исходя из методики локализации (пп.3 п.2 ст.3 Правил ИД).

Определение степени локализации и подтверждение ее существенности определяются путём установления доли непосредственных расходов и опосредованных расходов в себестоимости конкретного объекта (количественный показатель) и (или) установления достаточности переработки продуктов третьих лиц (качественный показатель) (п. 1 ст. 3 Методики локализации).

Непосредственными расходами являются расходы участника Сколково, непосредственно относящиеся к созданию объектов коммерциализации (заработная плата работников участника Сколково, непосредственно участвующих в создании объекта, амортизация материальных и нематериальных активов, созданных участником и непосредственно используемых им при создании объекта, платежи за пользование материальными активами, непосредственно используемыми участником Сколково при создании им объекта, и др.) (абз.4 п.1 ст.1 Методики локализации).

Опосредованными расходами являются понесенные участником Сколково расходы на производственные цели, опосредованно относящиеся к созданию объектов (расходы на закупку сырья и материалов у третьих лиц, оплату услуг, работ третьих лиц, платежи третьим лицам за пользование нематериальными активами и прочие расходы) (абз.7 п.1 ст.1 Методики локализации).

Конечно, перечень непосредственных и опосредованных расходов однозначно не установлен. Тем не менее, расходы, имеющие признаки опосредованных, могут быть отнесены фондом «Сколково» к непосредственным расходам при установлении их прямой связи с созданием объектов коммерциализации по результатам рассмотрения обоснованных пояснений с приложением подтверждающих документов, предоставленных участником Сколково (абз.7 п.1 ст.1 Методики локализации).

Количественный показатель степени локализации определяется путем установления доли непосредственных расходов при создании объекта, которая

должна составлять 30% и более. При таких условиях степень локализации считается существенной без всяких сомнений со стороны Фонда «Сколково». Однако, если такой показатель не может быть рассчитан или не достигает установленного уровня, то фонд «Сколково» использует качественный показатель, которые также имеет ключевое значение при определении существенности степени локализации.

Качественный показатель степени локализации определяется на основе наличия следующих признаков:

1) объект коммерциализации содержит непосредственный результат исследований и разработок участника Сколково;
2) переработка продуктов третьих лиц участником Сколково приведет к созданию объекта, обладающего новыми свойствами и качествами.

Таким образом, описанный метод позволяет фонду «Сколково» гибко принимать решения, основанные на совокупности количественных и качественных показателей, который в определенной степени позволяет войти в положение применительно к бизнес-модели участника Сколково.

Также в рамках осуществления исследовательской деятельности и коммерциализации участники Сколково вправе также вести допустимую деятельность – в частности, бесприбыльная перепродажа, бесприбыльное отчуждение доли, предоставление займов с ежегодным доходом не более 3 млн рублей (п.1 ст.2 Правил ИД, ст.4 Правил ИД).

При этом, закон о Сколково и правила Сколково не допускают вмешательства налогового органа в процесс оценки деятельности участников Сколково.

Суммируя вышеизложенное, можно прийти к выводу, что фонд «Сколково» обладает широкими полномочиями по контролю за деятельностью участников преференциального налогового режима и имеет непосредственное влияние на определение разрешенной деятельности в Сколково, в то время как налоговые органы не оказывают влияния на этот процесс.

Далее необходимо перейти к анализу прекращения статуса участника Сколково.

Компания вправе использовать налоговые льготы только в течение наличия статуса участника Сколково. Участник Сколково утрачивает право на налоговые льготы при утрате статуса участника Сколково с 1-го числа налогового периода, в котором такой статус был утрачен (п.2 ст.246.1 НК РФ; п.2 ст.145.1 НК РФ; п.20 ст.381 НК РФ; абз.2 п.9 ст.427 НК РФ).

В отношении НДС, налога на прибыль и страховых взносов участник Сколково должен восстановить суммы налогов и/или страховых взносов (п.3 ст.246.1 НК РФ; п.5 ст.145.1 НК РФ; абз.2 п.9 ст.427 НК РФ). В отношении налога на имущество такой обязанности не предусмотрено в связи с тем, что механизм налога не предусматривает квартальной отчетности.

Компания утрачивает статус участника Сколково (п.4 ст.10 Закона о Сколково):

1) по истечении 10 лет со дня включения компании в реестр участников Сколково;
2) со дня досрочного исключения компании из реестра участников Сколково;
3) в случае ликвидации;
4) в случае реорганизации (за исключением реорганизации в форме преобразования или слияния при наличии у каждой участвующей в слиянии компании статуса участника Сколково на дату государственной регистрации правопреемника реорганизованных компаний).

Закон о Сколково и правила Сколково не допускают вмешательства налогового органа в процесс прекращения статуса участника Сколково.

Фонд «Сколково» принимает решение о досрочном исключении компании из реестра участников Сколково в следующих случаях (п.4 ст.10 Закона о Сколково; п.1 ст.21 Положения о статусе Участника) – участник Сколково нарушает правила Сколково и требования закона о Сколково или участник Сколково отказывается от участия.

Компания, досрочно исключенная из реестра участников Сколково, вправе обратиться в Фонд «Сколково» с заявкой на экспертизу и/или заявкой на статус участника Сколково не ранее чем через пять лет после утраты такой компанией статуса участника Сколково (п.2 ст.21 Положения о статусе Участника; п.1 ст.8 Правил ИД).

Фонд «Сколково» обязан лишить компанию статуса Участника по одному или нескольким основаниям. К таким основаниям относятся в том числе следующие:

1) осуществление участником Сколково деятельности, которая не является исследовательской деятельностью и коммерциализацией ее результатов;
2) непредставление в установленный срок годового отчета и/или иных документов и информации по запросу фонда «Сколково»;
3) необеспечение доступа представителям фонда «Сколково» в помещения по месту деятельности участника Сколково;
4) неисполнение требований, содержащихся в предупреждении о прекращении осуществления деятельности, которая не является исследовательской деятельностью и коммерциализацией ее результатов, в срок, определенный фондом «Сколково»;
5) непредставление или несвоевременное представление информации в фонд «Сколково» о результатах рассмотрения предписания фонда «Сколково» и мерах, принятых в целях устранения указанных в нем нарушений (исполнения указанных в нем требований).

Тем самым фонд «Сколково» не может, а обязан лишить статуса участника Сколково в связи с препятствованием деятельности управляющей компании преференциального режима.

Кроме того, фонд «Сколково» может, но не обязан лишить статуса участника Сколково в связи рядом других оснований, к которым относятся, в частности:

1) нарушение участником Сколково исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации правообладателей;
2) совершение руководителем участника Сколково преступления в сфере экономики, непосредственно связанного с деятельностью участника Сколково, что подтверждено вступившим в законную силу приговором суда;
3) представление участником Сколково ошибочных или неполных информации или данных в документах при подаче (представлении) заявки на проведение предварительной экспертизы, документов на предоставление гранта, отчетов или иных документов и информации по запросу фонда «Сколково», если указанные информация или данные не признаются заведомо ложными;
4) неосуществление участником Сколково в течение двух лет подряд (за исключением года, в котором статус участника Сколково был присвоен компании) каких-либо расходов в размере, превышающем накопленным итогом за два года 1 млн руб., одновременно с неполучением участником Сколково в течение указанных двух лет финансирования от иных лиц в размере, превышающем накопленным итогом за два года 1 млн руб.

Таким образом, фонд «Сколково» обладают широкими полномочиями по исключению участников преференциального налогового режима и с помощью Правил Сколково имеет непосредственное влияние на формирование критериев исключения участников Сколково и применению таких критериев, которые в таком случае не ограничиваются положениями закона о Сколково и НК РФ. Кроме того, налоговые органы не вмешивают в процесс прекращения статуса участников Сколково.

Участник Сколково вправе пользоваться налоговыми льготами до момента превышения совокупного размера прибыли в 300 млн руб., начиная с года, в котором годовой объём выручки от реализации товаров (работ, услуг) превысит 1

млрд рублей (п.2 ст.246.1 НК РФ; п.2 ст.145.1 НК РФ; п.20 ст.381 НК РФ; абз.2 п.9 ст.427 НК РФ).

Участник определяет нарастающим итогом совокупный размер прибыли, полученной за истекшие налоговые периоды с начала того налогового периода, в котором годовой объем выручки, полученной Участником, превысил 1 млрд рублей (абз.1 п.18 ст.274 НК РФ; п.6 ст.289 НК РФ).

Совокупный размер прибыли определяется как суммы прибыли, рассчитанные по итогам каждого предыдущего календарного года. При определении совокупного размера прибыли не учитывается прибыль, полученная по итогам налоговых периодов, предшествующих календарному году, в котором показатель выручки, полученной Участником Сколково, превысил 1 млрд рублей.

ФНС России осуществляет функции контролирующего органа в части показателей выручки и прибыли, поскольку они должны быть указаны при формировании налоговой отчетности.

В то же время фонд «Сколково» не принимает участие в осуществлении функций контролирующего органа применительно к указанному основанию прекращения права на налоговые льготы.

Таким образом, фонд «Сколково» не обладает полномочиями по прекращения права на налоговые льготы, которые не связаны со статусом участника Сколково, эту функцию выполняют налоговые органы.

Далее необходимо перейти к анализу норм, связанными с отдельными категориям лиц, которые осуществляют деятельность в Сколково.

Анализ норм, применимых к отдельным категориям лиц, которые осуществляют деятельность в Сколково, можно сгруппировать по следующим направлениям:

1) предоставление статуса партнера фонда «Сколково» и ИЦП;

2) правила контролируемых сделок в отношении ИКЦ.

Процедура получения статуса партнера фонда «Сколково» и ИЦП состоит из двух этапов – заключение партнерского соглашения и получение статуса ИЦП. Первый этап включает в себя подачу заявки, проверку представленных данных,

рассмотрение заявки фондом «Сколково», присвоение статуса партнера фонда «Сколково» и заключение соглашения о партнерстве[398], которое должно быть согласовано с кластером фонда «Сколково». Второй этап идентичен процедуре получения статуса стартапа и ЦПИ. Но, в то время как стартапы и ЦПИ должны пройти экспертизу не только по формальным требованиям, но и по существенным критериям, ИЦП проверяются без экспертизы по существу (п.4 ст.4 Положения о статусе Участника). Для того, чтобы получить статус ИЦП, такая организация должна принадлежать партнеру фонда «Сколково» более чем на 50%. Партнерская деятельность также должна соответствовать инновационным приоритетам Фонда (п.4 ст.3 Положения о статусе Участника).

Приобретение статуса партнера фонда «Сколково» позволяет его обладателю осуществлять партнерскую деятельность, в рамках которой ИЦП (дочерние компании партнера фонда «Сколково») получают статус участника Сколково и, соответственно, имеют право на получение налоговых льгот в рамках Сколково.

В то же время на обладателя статуса партнера фонда «Сколково» предоставляются преимущества и возлагаются дополнительные обязательства и ограничения, которые зависят от уровня требований к кандидату на статус.

В Сколково есть два вида партнеров фонда «Сколково»: ключевой партнер фонда «Сколково» (с повышенными преимуществами и требованиями) и официальный партнер фонда «Сколково» (с облегченными преимуществами и требованиями).

Ключевой партнер фонда «Сколково» имеет право на участие в формировании стратегии развития Сколково может размещать неограниченное количество внешних ИЦП (то есть ИЦП, находящихся за пределами Сколково), при обязательном размещении одного ИЦП на территории Сколково или в здании Регионального оператора Сколково. Также, ключевой партнер фонда «Сколково» может участвовать в формировании стратегии развития Сколково через участие в

[398] Прим. Общий срок присвоения статуса Партнера варьируется в пределах 4–6 месяцев.

заседаниях индустриального консультативного совета Сколково (ст. 5 Положения о Статусе Партнера).

В свою очередь, официальный партнер фонда «Сколково» может размещать только один внешний ИЦП, при обязательном размещении одного ИЦП на территории Сколково или в здании регионального оператора Сколково.

Процедура присвоения статуса Партнера включает в себя как обязательные, так и дополнительные условия (ст. 3 Положения о Статусе Партнера). Стоит обратить внимание на тот факт, что фонд «Сколково» может определять самостоятельно условия партнерского соглашения – не говоря уже о том, что фонд «Сколково» может изменить Правила таким образом, что один набор условий перестанет быть дополнительным, а другой – обязательным.

Обязательным условием для партнера фонда «Сколково» является достижение положительной выручки группы лиц за предыдущий год, и зависит от категории партнера фонда «Сколково». Так, для ключевого партнера фонда «Сколково» необходимо иметь выручку не менее 10 млрд. руб. для юридического лица, зарегистрированного в России, или не менее 65 млрд. руб. для иностранного юридического лица (ст. 3 Положения о статусе Партнера). Для официального партнера фонда «Сколково» – не менее 1 млрд. руб. для российского юридического лица и не менее 30 млрд. руб. для иностранного юридического лица (ст. 3 Положения о статусе Партнера).

Дополнительные условия включают в себя пять категорий условий, таких как: размещение работников, финансирование Сколково, расходы в пользу фонда «Сколково» или его дочернего юридического лица, создание совместного предприятия с фондом «Сколково» или его дочерним юридическим лицом и инвестиции в участников проекта Сколково (ст. 3 Положения о статусе Партнера).

Необходимо отметить, что дополнительные условия носят гибкий характер и в зависимости от необходимости могут быть как сокращены, так и расширены фондом «Сколково» без необходимости изменять Закон о Сколково и Правила Сколково.

И. А. Гончаренко подчеркивал, что в целом наличие возможности для злоупотреблений со стороны Фонда «Сколково» может приводить к дисбалансу между фондом «Сколково» и участниками Сколково[399].

С точки зрения потенциала недобросовестной налоговой конкуренции, это может говорить о наличии административного усмотрения в применении правил, отступающих от нормального и надлежащего применения законодательства. К тому же это может приводить к субъективным благоприятным решениям, влияющим на налогообложение ИЦП. Например, один партнер фонда «Сколково» может не выполнять никаких условий кроме порога выручки, в то время как другой партнер фонда «Сколково» должен будет обязан нанять большое количество сотрудников, осуществить капитальные вложения и любые другие требования, которые будут установлены фондом «Сколково».

Далее необходимо подробно рассмотреть дополнительные условия получения статуса партнера фонда «Сколково».

В отношении условия размещения работников, ключевому партнеру фонда «Сколково» требуется размещение не менее 30 сотрудников на территории Сколково или в здании регионального оператора Сколково с обеспечением площади ИЦП не менее 200 квадратных метров, тогда как официальному партнеру фонда «Сколково» достаточно размещения не менее 10 работников на территории Сколково или в здании регионального оператора Сколково с обеспечением площади ИЦП не менее 100 квадратных метров (ст. 3 Положения о статусе Партнера).

Таким образом, фонд «Сколково» может обязать партнера фонда «Сколково» осуществлять аренду помещений на территории Сколково – например, это может приводить к злоупотреблениям при ценообразовании таким образом, что один партнер фонда «Сколково» будет арендовать помещения по завышенной цене, а другой – по заниженной.

---

[399] Гончаренко И.А. Правовой режим зон льготного налогообложения: особенности и тенденции развития (на примере РФ и США). С.211.

С условиями финансирования ИЦП связано привлечение ключевым партнером фонда «Сколково» не менее 200 млн. руб. за 3 года, предшествующие году принятия решения о присвоении статуса партнера фонда «Сколково», а официальному партнеру фонда «Сколково» – не менее 30 млн. руб. за год, предшествующий году принятия решения, либо в течение года, в котором принимается решение партнером фонда «Сколково» о присвоении статуса партнера (ст. 3 Положения о статусе Партнера).

Необязательность такого условия может приводить к ситуации, когда один партнер фонда «Сколково» должен инвестировать существенные средства в ИЦП, в то время другой – будет освобожден от такой обязанности и будет иметь право на льготы для своих ИЦП без каких бы то ни было вложений.

Расходы в пользу фонда «Сколково» или его дочернего юридического лица являются еще одним дополнительным условием, которое предполагает привлечение ключевым партнером фонда «Сколково» не менее 100 млн. руб. за 3 года, предшествующие дате принятия решения о присвоении статуса партнера фонда «Сколково», а официальному партнеру фонда «Сколково» – не менее 10 млн. руб. за год, предшествующий году принятия решения, либо в течение года, в котором принимается решение фонда «Сколково» о присвоении статуса партнера (ст. 3 Положения о статусе Партнера).

Иначе говоря, фонд «Сколково» может поставить условием приобретение услуг у фонда «Сколково» или его дочернего юридического лица, при этом подход к ценообразованию таких услуг не является определенным.

Создание совместного предприятия (далее – СП) с фондом «Сколково» или его дочерним юридическим лицом является еще одним дополнительным условием. Ключевому партнеру фонда «Сколково» необходимо вложить не менее 100 млн. руб. с предоставлением доли фонду «Сколково» (дочернему юридическому лицу) в уставном капитале СП не менее 10%, тогда как официальному партнеру фонда «Сколково» достаточно вложить не менее 30 млн. руб. с предоставлением доли Фонду (или его дочернему юридическому лицу) в уставном капитале СП не менее 10% (ст. 3 Положения о статусе Партнера).

Инвестиции в участников фонда «Сколково» являются пятой категорией дополнительных условий. Ключевому партнеру фонда «Сколково» необходимо инвестировать в не менее чем 6 участников Сколково в размере не менее 100 млн руб. за 3 года, предшествующие дате принятия решения о присвоении статуса партнера, а официальному партнеру фонда «Сколково» – не менее чем в 3 участников Сколково в размере не менее 25 млн руб. за 3 года, предшествующие дате принятия решения о присвоении статуса партнера фонда «Сколково» (ст. 3 Положения о статусе Партнера).

Подводя итог, можно сказать, что фонд «Сколково» теоретически может применять в отношении иностранных партнеров фонда «Сколково» максимально благоприятные условия, в то время как российские партнеры фонда «Сколково» должны будут соответствовать гораздо более строгим требованиям.

Партнерские соглашения не являются публичными, однако тот факт, что судебная практика по налоговым спорам с участием партнеров фонда «Сколково» отсутствует, можно предположить, что на практике такого не происходит.

Партнерская модель во многом является уникальной с точки зрения вопроса правовой определенности, так как в законе о Сколково такое лицо как партнер фонда «Сколково» упоминается в бланкетных нормах, которые отсылают к Правилам Сколково, содержащие в себе всё правовое регулирование этой модели.

Далее необходимо перейти к анализу правил контролируемых сделок в отношении ИКЦ.

Проблемы трансфертного ценообразования, как отмечает И.А. Хаванова[400], возникают при создании между взаимозависимыми субъектами особых условий, которые связаны с попыткой корпораций использовать особенности конструкции юридических лиц для достижения необходимого налогового эффекта.

Нельзя не согласиться с П. Хабиманой[401] в том, что особое внимание к определению прибыли в рамках холдинговых структур корпораций может быть

---

[400] Хаванова, И. А. Взаимозависимые лица: корпоративные покровы и фискальные проблемы / И. А. Хаванова // Журнал российского права. – 2018. – № 7(259). – С. 112-122. – DOI 10.12737/art_2018_7_10. – EDN XUKJJR.

[401] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 126-128 (2022).

оправдано тем фактом, что в контролируемых сделках компании могут манипулировать своей прибылью, чтобы минимизировать налог на прибыль.

Вопросы трансфертного ценообразования становятся важными при системном анализе следующих норм НК РФ, закона о Сколково и Правил Сколково:

1) вклад в уставный капитал, в т.ч. в форме ввоза оборудования, освобожден от уплаты ввозного НДС[402];
2) фонд «Сколково» предоставляет возмещение части затрат физическим лицам, осуществившим инвестиции в участников Сколково, в отношении таможенных пошлин (Постановление Правительства РФ от 05.05.2011 № 339);
3) участники Сколково не могут совмещать широкий набор налоговых льгот[403];
4) участникам Сколково доступны освобождение по налогу на прибыль и НДС (п.1 ст.246.1 НК РФ, п.1 ст.145.1 НК РФ);
5) Правила Сколково разрешают участникам Сколково осуществлять бесприбыльную перепродажу (п.1 ст.2 Правил ИД, ст.4 Правил ИД);

Такие пробелы в законодательстве могут приводить к тому, что группы взаимозависимых лиц будут пытаться обойти правила трансфертного ценообразования, а также существенно экономить на налогах.

Дело в том, что статус ИКЦ в настоящее время больше не предоставляется[404], что является преимуществом по сравнению с другим преференциальным налоговым режимом – налоговыми льготами для ИНТЦ. Это связано с тем, что сделка между взаимозависимым лицами, один из контрагентов которой является

---

[402] Постановление Правительства РФ от 23.07.1996 № 883 «О льготах по уплате ввозной таможенной пошлины и налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых иностранными инвесторами в качестве вклада в уставный (складочный) капитал предприятий с иностранными инвестициями». // СЗ РФ. – 1996. – № 31. – Ст. 3759.

[403] Прим. Участники Сколково не могут одновременно применять налоговые льготы в проекте Сколково и налоговые льготы для пользователей ИНВ, налоговые льготы для участников проектов ИНТЦ, резидентов ОЭЗ, резидентов ТОР, участников СПИК, инвесторов соглашения о разделе продукции, участников РИП, резидентов СПВ, участников промышленных кластеров, резидентов и участников промышленных (индустриальных) парков.

[404] Прим. С 1 января 2022 года (в связи с прекращением действия пунктов 12 (в отношении ИКЦ), 13 статьи 2 Закона О Сколково) ИКЦ признается ИЦ. С указанной даты статус участника проекта - ИКЦ не присваивается. (см. Пункт 9 Статьи 3 Положения о статусе участника)

участником ИНТЦ, применяющим освобождение по НДС, признается контролируемой (пп. 8 п. 2 ст. 105.14 НК РФ). В то время как применительно к Сколково, это правило распространяется не на все категории участников, а только на ИКЦ, которых на данный момент нет[405] и создать их уже нельзя.

Стоит сделать акцент на том, что фонд «Сколково» может создавать и упразднять категории участников Сколково таким образом, чтобы защищать их от действия тех или иных норм НК РФ. В частности, через некоторое время после возникновения данного положения негативного для партнеров фонда «Сколково» и их ИКЦ в отношении контролируемых сделок возникла такая категория участников Сколково как ИЦП. Эта норма является примером такого подхода управляющей компании.

Получается, что нормы НК РФ (пп.8 п.2 ст. 105.14 НК РФ) накладывают требования в части контролируемых сделок в отношении участников проектов ИНТЦ без исключений и участников Сколково, которые имеют статус ИКЦ. Однако, в правилах Сколково существуют не только такие категории как ИКЦ, но и такие категории как стартап, ЦПИ и ИЦП, на которых де-факто такое ограничение не распространяется. Особенно о потенциальной дискреционности нормы НК РФ в текущем виде говорит тот факт, что статус ИКЦ больше не предоставляется. Такой законодательный пробел представляет собой пример коллизии между нормами НК РФ, закона о Сколково и правил Сколково.

Стоит сделать акцент на том, что налоговые органы могут применять правила контролируемых сделок без учета этого пробела, однако сам факт наличия возможности обхода норм НК РФ не может не волновать правовую науку.

Таким образом, пределы влияния фонда «Сколково» является широкими и охватывают предоставление и прекращение статуса участника Сколково,

---

[405] Каталог участников проекта «Сколково» [Электронный ресурс]. URL: https://navigator.sk.ru/?q=N4IgZiBcoC4IYHMDOB9GBPADgUyiA9gE4gA0IAloQDZShiH4C2epIM%2BLAvmY9beA2aQQrdlzIw%2B0AUxYSOwkNxBIArgCNG5GAGF8qgHYwoARjIBjJpjgH0KQtgBu2A6tzT6sxfPEhzUukE5NgURTmUkPABaRmxGdWxCFCRyA3NcMkxTTiA (дата обращения: 07.08.2023).

возникновение права на налоговые льготы, определение разрешенной деятельности для участника Сколково, возмещение таможенных пошлин участников Сколково, не допускающей оперативного наблюдения со стороны налоговых органов. В то же время вопросы налоговой отчетности участников Сколково, налогового администрирования участников Сколково и прекращение права на налоговые льготы в связи с достижением показателей выручки и прибыли являются областью контроля налоговых органов, не допускающей вмешательства фонда «Сколково».

Сложившийся, но не закрепленный в законодательстве, подход разграничения полномочий налоговых органов и фонда «Сколково» вновь актуализирует проблему наличия возможностей для злоупотреблений со стороны управляющих компаний преференциальных налоговых режимов.

Наиболее очевидным является включение представителей налоговых органов в работу управляющий компаний в качестве наблюдателей на тех этапах, в рамках которых могут происходить злоупотребления.

Первым шагом может стать законодательное закрепление практики включения представителей налоговых органов в качестве членов профильных комиссий управляющих компаний, которые в случае Сколково непосредственно принимают решение о предоставлении статуса участника, квалификации деятельности в качестве разрешенной и запрещенной, определение степени локализации и о лишении статуса участника.

Это позволит не отпугнуть потенциальных участников преференциального налогового режима, однако снизит потенциал злоупотреблений со стороны управляющих компаний и даст резидентам и участникам больше определенности в вопросах участия и, соответственно, налогообложения.

Кроме того, можно законодательно закрепить включение представителей таможенных органов в качестве наблюдателей в процедуру возмещения таможенных пошлин участникам Сколково со стороны таможенно-финансовой компании Сколково.

Дополнительным шагом может стать усиление контроля в отношении сетевой общедоступной инфраструктуры Сколково, которая на данный момент находится в состоянии, при котором потенциальный участник Сколково не может найти актуальную редакцию Правил Сколково с помощью использования Интернета.

Мониторинг доступности информации и публичность результатов такого мониторинг со стороны ФНС России может создать дополнительные стимулы для управляющих компаний преференциальных налоговых режимов.

Следующим направлением является повышение прозрачности партнерской модели участия в Сколково.

Помимо включения представителей налоговых органов в процесс предоставления статуса партнера фонда «Сколково», необходимо строго установить критерии, которые могут быть установлены фондом «Сколково».

Это позволит повысить осведомленность возможных внутрироссийских и иностранных партнеров фонда «Сколково» об условиях участия, что может увеличить привлекательность для инвестиций в НИОКР на территории России со стороны бизнеса из стран Глобального юга – стран БРИКС, Ближнего Востока, Африки, Юго-Восточной Азии, Центральной и Южной Америки.

Стоит сделать акцент на том, что в таком случае России придется экспериментировать без оглядки на зарубежный опыт дружественных государств. Дело в том, что международный опыт показывает, что режимов, аналогичных Сколково, в дружественных государствах нет[406].

Наиболее популярными инструментами налоговой политики по поддержке НИОКР продолжают выступать:

---

[406] Прим. Автор провел анализ зарубежного опыта налоговых льгот по поддержке технологического суверенитета в дружественных государствах. В выборку юрисдикций для анализа зарубежного опыта были включены страны-партнеры России в рамках БРИКС (с учетом мер, действующих на территории Специального административного района Гонконг КНР), а также Сербия, Турция, Малайзия и Таиланд.

1) повышенный учет расходов на НИОКР в налоговой базе (Бразилия[407], Гонконг[408], Индия[409], Китай[410], Малайзия[411], Сербия[412], Таиланд[413], ЮАР[414]);
2) ускоренная амортизация (Бразилия[415], Малайзия[416], Таиланд[417], ЮАР[418]);
3) режим патентных ящиков (Индия[419], Китай[420], Малайзия[421], Сербия[422]).

При этом, наиболее предпочтительным вариантом реализации этих предложений может быть апробация такого предложения в отношении другого инновационного научно-технологического центра. Уже сегодня такими площадками для экспериментирования могут стать ИНТЦ «Сириус», ИНТЦ МГУ «Воробьевы горы» и ИНТЦ «Русский».

---

[407] Официальный сайт Министерства технологий и инноваций Бразилии [Электронный ресурс]. URL: https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/lei-do-bem (дата обращения: 30.11.2023).

[408] Innovation and Technology Commission - Enhanced Tax Deduction for R&D - Designated Local Research Institutions (DLRI) [Электронный ресурс]. URL: https://www.itc.gov.hk/en/fund_app/dlri/apply.html (дата обращения: 30.11.2023).

[409] Income Tax Department Government of India – Income Tax Act [Электронный ресурс]. URL: https://incometaxindia.gov.in/Pages/acts/income-tax-act.aspx (дата обращения: 30.11.2023).

[410] R&D tax incentives and innovation: Examining the role of programme design in China – Xiaoyong Dai, Gary Chapman [Электронный ресурс]. URL: https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0166497221002005 (дата обращения: 30.11.2023).

[411] Malaysia Income Tax Act 1967 [Электронный ресурс]. URL https://phl.hasil.gov.my/pdf/pdfam/Act_53_20190101.pdf (дата обращения: 30.11.2023).

[412] Официальный сайт Министерства финансов Сербии [Электронный ресурс]. URL: https://mfin.gov.rs/ (дата обращения: 30.11.2023).

[413] Королевский указ №598 [Электронный ресурс]. URL: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/eng/RD_598.pdf (дата обращения: 30.11.2023).

[414] Income Tax Act 58 of 1962 [Электронный ресурс]. URL: https://www.gov.za/documents/income-tax-act-29-may-1962-0000 (дата обращения: 30.11.2023).

[415] Официальный сайт Министерства технологий и инноваций Бразилии [Электронный ресурс]. URL: https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/lei-do-bem (дата обращения: 30.11.2023).

[416] Malaysia Income Tax Act 1967 [Электронный ресурс]. URL https://phl.hasil.gov.my/pdf/pdfam/Act_53_20190101.pdf (дата обращения: 30.11.2023).

[417] Официальный сайт Департамента доходов Таиланда [Электронный ресурс]. URL: https://www.rd.go.th/english/6044.html (дата обращения: 30.11.2023).

[418] Income Tax Act 58 of 1962 [Электронный ресурс]. URL: https://www.gov.za/documents/income-tax-act-29-may-1962-0000 (дата обращения: 30.11.2022).

[419] Income Tax Department Government of India – Income Tax Act [Электронный ресурс]. URL: https://incometaxindia.gov.in/Pages/acts/income-tax-act.aspx (дата обращения: 30.11.2023).

[420] R&D tax incentives and innovation: Examining the role of programme design in China – Xiaoyong Dai, Gary Chapman [Электронный ресурс]. URL: https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0166497221002005 (дата обращения: 30.11.2023).

[421] Malaysian Investment Development Authority [Электронный ресурс]. URL https://www.mida.gov.my/wp-content/uploads/2021/06/GD_IP_08062021.pdf (дата обращения: 30.11.2023).

[422] Официальный сайт Министерства финансов Сербии [Электронный ресурс]. URL: https://mfin.gov.rs/propisi/zakon-o-porezu-na-dobit-pravnih-lica (дата обращения: 30.11.2023).

В качестве более долгосрочной меры можно рассмотреть идею по федеральному объединению различных научно-технологических центров под единой администрацией наиболее успешного с точки зрения прозрачности, качества управления и определенности для участников с предоставлением всем остальным управляющих компаний статуса региональных операторов.

Это оправдано не только с точки зрения снижения расходов на администрирование научно-технологических центров, но и в аспекте повышения правовой и налоговой определенности для участников – вместо множества разрозненных правил будет один набор наиболее успешных методик, которые будет тиражирован на другие российские центры научных исследований с сохранением автономии в части непосредственно полномочий по взаимодействию с инновационной научно-технологической средой ученых и предпринимателей.

Стоит обозначить, что такая долгосрочная рекомендация может расширена в дальнейшем в отношении особых экономических зон, территорий опережающего социально-экономического развития, региональных инвестиционных проектов и ряда других преференциальных налоговых режимов.

В то же время указанная долгосрочная рекомендация возможна только после успешной реализации ранее обозначенных краткосрочных рекомендаций.

Суммируя вышеизложенное, можно утверждать, что в российском праве особенности правового регулирования преференциальных налоговых режимов приводят **к коллизии норм НК РФ и правил, устанавливаемых управляющими компаниями преференциальных налоговых режимов**.

Факт такой коллизии на примере Сколково должен подталкивать законодателя к определению разрешенных допущений и необходимых ограничений для управляющих компаний в части формирования правил преференциальных налоговых режимов.

§3. Рекомендации по применению правил по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции в Российской Федерации

Конечная исследовательская цель юридической науки, как отмечает С. Дума[423], заключается в том, чтобы сформулировать каким должно быть право. В этом параграфе необходимо не только придумать предложения по совершенствованию российского налогового законодательства, но и выявить наиболее подходящие механизмы, которые помогут эффективно противодействовать недобросовестной налоговой конкуренции.

Проведенный в параграфах 1 и 2 этой главы позволил сделать вывод о целесообразности закрепления условия об обязательной публичности разъяснений управляющих компаний преференциальных налоговых режимов и определении разрешенных допущений и необходимых ограничений для управляющих компаний преференциальных налоговых режимов в части формирования правил преференциальных налоговых режимов. Однако анализ опыта ЕС и России по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции показывает, что направлений по совершенствования правового регулирования гораздо больше.

Подход ЕС и России в этом вопросе говорит о следующих возможных вариантах совершенствования правового регулирования и налогового администрирования можно разделить следующим образом:

1) разработка актов, выполняющих функции Кодекса 1997 года, на уровне ЕАЭС;
2) выравнивание условий для внутрироссийских и иностранных инвесторов;
3) унификация российских преференциальных налоговых режимов;
4) расширение подхода Минфина России по формированию ограничительных списков для налоговых целей.

---

[423] S. Douma, Legal Research in International and EU Tax Law p. 32 (Kluwer 2014).

Кодекс 1997 года призывал государства-члены ЕС продвигать его практику за пределами Европейского Союза. В этом отношении были оценены режимы во многих странах за пределами Евросоюза, такие как Вьетнам[424], Коста-Рика[425], Маврикий[426], Малайзия[427], Монголия[428], Сейшельские острова[429]. В то же время в перечень несотрудничающих юрисдикций ЕС обычно включаются юрисдикции, не входящие в ЕС – в том числе Россия[430].

Стоит сделать акцент на том, что включение России в «черный» список Евросоюза является политическим давлением, однако использование опыта ЕС исключительно для противодействия недобросовестной налоговой конкуренции может значительно усилить интеграционные процессы в ЕАЭС.

Следует не согласиться с мнением Д.В. Винницкого[431] о том, что вопрос о формировании единого правового режима прямого налогообложения в ЕАЭС обретает особую практическую актуальность в условиях высокой интеграции экономик, когда взаимные прямые инвестиции государств-членов являются доминантой экономического развития. Напротив, особую практическую актуальность этот вопрос приобретает только, когда основой экономического развития лишь отдельных государств-членов ЕАЭС становится участие в глобальной торговле, в то время как другие участники ЕАЭС вынужденно ограничены в импорте и экспорте на международных рынках.

---

[424] CEU, Report on COCG assessment of Vietnam's Disadvantaged areas regime (VN005), 14114/19 ADD 10 FISC 444 ECOFIN 1005, 25 Nov. 2019, p. 2.

[425] CEU, Report on COCG assessment of Costa Rica's manufacturing activities under the Free Zones regime (CR002), 9652/19 ADD 8, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019.

[426] CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes - Letters seeking commitment on the replacement by some jurisdictions of HPTR with measures of similar effect, FISC 95 ECOFIN 98, 5981/19, 1 Feb. 2019.

[427] CEU, Report on COCG assessment of Malaysia's manufacturing regime under the Pioneer status regime (high technology) (MY016), 9652/19 ADD 10 FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019, p. 2.

[428] CEU, Report on COCG assessment of Mongolia's remote areas regime (MN002), 14114/19 ADD 8, FISC 444 ECOFIN 1005, 25 Nov. 2019, p. 2.

[429] CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes - Letters seeking commitment on the replacement by some jurisdictions of HPTR with measures of similar effect, FISC 95 ECOFIN 98, 5981/19, 1 Feb. 2019..

[430] CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes: Report by the COCG suggesting amendments, (2018/C 191), 5 June 2018; CEU, The EU list of noncooperative jurisdictions for tax purposes: Report by the COCG suggesting amendments, (2018/C 403), 9 Nov. 2018; CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes: Report by the COCG suggesting amendments, (2018/C 441), 7 Dec. 2018; CEU, The EU revised list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, (2019/C114), 26 Mar. 2019; CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, (2019/C 210), 21 June 2019; CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes: Report by the COCG on de-listing and endorsement of a guidance note, (2019/C 351), 17 Oct. 2019; CEU, The EU revised list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, (2020/C 64), 27 Feb. 2020 и др.

[431] Налоговое право Евразийского экономического сообщества: правовой режим налога на добавленную стоимость/ под ред. Д.В. Винницкого. — М.: Волтерс Клувер, 2010. С. X.

Кроме того, уже сегодня стандартные ставки налога на прибыль организаций в узком смысле в России, Белоруссии, Казахстане и Армении идентичны, в связи с чем перемещение капитала и продукции в рамках ЕАЭС в новых экономических условиях происходит с значительным вовлечением компаний, которые являются резидентами преференциальных налоговых режимов в ЕАЭС с целью минимизации издержек.

В таком случае налоговая конкуренция скорее обретает наиболее ожесточенный характер между различными интеграционными объединениями, нежели между государствами-членами одного интеграционного объединения – однако стоит отметить, что указанные вопросы не относятся к правовой науке и являются предметом экономической науки и финансовой науки.

С правовой точки зрения против выработки Кодекса поведения в сфере налогообложения на уровне ЕАЭС говорит тот факт, что договор о ЕАЭС не регулирует вопросы прямого налогообложения и соответственно не определяет компетенцию органов ЕАЭС в этом вопросе.

К тому же создание акта мягкого права, аналогичному Кодексу 1997 года, может ограничить Россию в противодействии недобросовестной налоговой конкуренции на национальном уровне.

Таким образом, отсутствие четких ориентиров в вопросах прямого налогообложения в рамках ЕАЭС сегодня не позволяет выработать аналогичный Кодексу 1997 года акт мягкого права по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции.

Далее необходимо проанализировать предложение о выравнивании условий для внутрироссийских и иностранных инвесторов.

Ни в российском законодательстве, ни в соответствующих подзаконных актах не прослеживается нацеленность на поощрение предприятий, принадлежащих иностранным лицам – в значительной части преференциальных налоговых режимов устанавливается ограничение на прямое иностранное участие в резидентах или участниках преференциальных налоговых режимах. В частности, фонд «Сколково» обязан исключить участника Сколково, если он не выполняет

условие об отсутствии в составе его участников (членов, акционеров) иностранного юридического лица, местом регистрации которого является офшорная юрисдикция (п.3 ст.8 Правил ИД).

Кроме того, российские преференциальные налоговые режимы не устанавливают искусственных ограничений, которые приводят к получению большей налоговой выгоды от операций вовне чем от операций, направленных вовнутрь государства.

К тому же Министерство финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) заинтересовано в существенной экономической активности в преференциальных налоговых режимах, что привело к созданию АС «Эффективность льгот» и активной работе по совершенствованию преференциальных налоговых режимов.

Таким образом, предложение о выравнивании условий для внутрироссийских и иностранных инвесторов не является состоятельным с точки зрения противодействия недобросовестной налоговой конкуренции.

Далее необходимо проанализировать предложение об унификации российских преференциальных налоговых режимов.

Стоит сказать, что начиная с 2000-х годов в России проводится системная работа по формированию инвестиционного климата, однако проходила она в разные периоды под влиянием различных факторов, что нашло отражение в меняющемся круге актуальных правовых механизмов преференциальных налоговых режимов как на федеральном, так и на региональном уровне, среди которых можно выделить:

1) правовое регулирование преференциальных налоговых режимов, сложившееся в 2000-2010 годах;
2) правовое регулирование преференциальных налоговых режимов, сложившееся в 2010-2018 годах;
3) правовое регулирование преференциальных налоговых режимов, сложившееся в 2019-2021 годах;

4) правовое регулирование преференциальных налоговых режимов, сформированное на современном этапе.

Важным шагом первого периода стало принятие в 2005 году закона о концессионных соглашениях[432], который стал первым законом, регулирующим отношения в сфере государственно-частного партнерства. Этот закон осуществляет регулирование процесса привлечения частного инвестора к финансированию создания инфраструктурного объекта в условиях отсутствия достаточного объема бюджетных средств или невозможности наращивания долговой нагрузки. Позже в 2015 году был принят закон о государственно-частного партнерстве[433], согласно которому права собственности на публичную инфраструктуру могли быть переданы частной стороне.

В этот же период с целью создания в российских регионах точек экономического роста и привлечения инвестиций в 2005 году был принят закон об особых экономических зонах[434], призванный создать единые требования к формированию и функционирования ОЭЗ.

Таким образом, правовое регулирование преференциальных налоговых режимов, сложившееся в 2000-2010 годах, было представлено, прежде всего, законом о концессионных соглашениях и законом об особых экономических зонах.

Правовая среда в области преференциальных налоговых режимов 2010-2018 годов во многом связана с тем, что 7 мая 2012 года Президентом Российской Федерации были изданы Указы, целью которых было формирование приоритетных направлений социально-экономического развития страны.

Указ Президента № 596[435] предусматривал увеличение объема инвестиций в основной капитал не менее чем до 25% ВВП к 2015 году и до 27% – к 2018 году, а

---

[432] Федеральный закон от 21.07.2005 № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях». // СЗ РФ. – 2005. – № 30 (ч. II). – Ст. 3126.

[433] Федеральный закон от 13.07.2015 № 224-ФЗ «О государственно-частном партнерстве, муниципально-частном партнерстве в Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». // СЗ РФ. – 2015. – № 1 (ч. I). – Ст. 41.

[434] Федеральный закон от 22.07.2005 № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации». // СЗ РФ. – 2005. – № 30 (ч. II). – Ст. 3127.

[435] Указ Президента РФ от 07.05.2012 № 596 «О долгосрочной государственной экономической политике». // СЗ РФ. – 2012. – № 19. – Ст. 2333.

также повышение позиции России в международном рейтинге Всемирного банка Doing Business со 120-й в 2011 году до 50-й в 2015 году и до 20-й в 2018 году.

В этот период также была разработан и внедрен стандарт деятельности органов исполнительной власти субъекта Российской Федерации по обеспечению благоприятного инвестиционного климата в регионе[436].

В 2013–2018 годах произошла донастройка существовавших преференциальных режимов. В частности, управление ОЭЗ было передано региональным управляющим компаниям вместе с ранее созданными имущественными комплексами и соответствующими полномочиями.

Понятие регионального инвестиционного проекта (РИП) было введено в налоговое законодательство в этом же периоде (в 2014 году) с целью создания благоприятных условий налогообложения для инвесторов, осуществляющих свою деятельность на территории Дальнего Востока и некоторых регионов Сибири[437].

В конце 2014 года появляется механизм специальных инвестиционных контрактов (СПИК)[438], который был создан для поддержания притока частных капиталовложений в крупные промышленные производства, в том числе импортозамещающие.

В 2017 году в целях стимулирования инвестиций был разработан механизм предоставления инвестиционного налогового вычета по налогу на прибыль организаций (ИНВ) в основном за счет региональной части налога. В 2017 году было принято решение о расширении действия института РИП на остальные субъекты РФ.

Таким образом, правовое регулирование преференциальных налоговых режимов, сложившееся в 2010-2018 годах, было существенно расширено, прежде всего, за счет появлениях таких режимов как СПИК, РИП и ИНВ.

---

[436] Перечень поручений Президента Российской Федерации № Пр-144ГС по итогам заседания Государственного совета по вопросу повышения инвестиционной привлекательности субъектов Российской Федерации и создания благоприятных условий для развития бизнеса, состоявшегося 27 декабря 2012 года.

[437] Республика Бурятия, Республика Саха (Якутия), Республика Тыва, Забайкальский край, Камчатский край, Красноярский край, Приморский край, Хабаровский край, Амурская область, Иркутская область, Магаданская область, Сахалинская область, Еврейская автономная область, Чукотский автономный округ.

[438] Федеральный закон от 31.12.2014 № 488-ФЗ «О промышленной политике в Российской Федерации». Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс». // СЗ РФ. – 2015. – № 1 (ч. I). – Ст. 41.

Новым шагом в целеполагании на государственном уровне, стал Указ Президента РФ от 7 мая 2018 г. № 204[439], определивший национальные цели, ключевые задачи и целевые показатели по основным направлениям социально-экономического развития страны.

В 2020 году вышел Указ Президента РФ от 21 июля 2020 г. № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года»[440], который актуализировал состав национальных целей на период до 2030 года.

В 2020 году создан механизм соглашений о защите и поощрении капиталовложений (СЗПК), предусматривающий стабилизацию условий реализации проектов (налоговых, таможенных и др.), а также возмещение затрат на сопутствующую инфраструктуру (в объеме налоговых отчислений).

В 2020 году был обновлен механизм специального инвестиционного контракта (СПИК 2.0), в рамках которого отсутствовали требования к минимальному объему инвестиций и предусматривался длительный срок действия – до 15 лет для проектов с объемом инвестиций до 50 млрд рублей и до 20 лет для проектов стоимостью свыше 50 млрд рублей.

Таким образом, правовое регулирование преференциальных налоговых режимов, сложившееся в 2019-2021 годах, было существенно расширено, прежде всего, за счет появлениях таких режимов как СЗПК и усовершенствования режима СПИК.

В 2022 году Россия вступила в современный этап развития преференциальных налоговых режимов, которая характеризуется существенными санкционными ограничениями. Ключевыми направлениями современного этапа являются импортозамещение и переориентация торговых потоков и производственно-технологической кооперации на новые рынки.

---

[439] Указ Президента РФ от 07.05.2018 № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года». // СЗ РФ. – 2018. – № 20. – Ст. 2817.

[440] Указ Президента РФ от 21.07.2020 № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года». // СЗ РФ. – 2020. – № 30. – Ст. 4884.

В 2022 году были существенно усовершенствованы льготы для ИТ компаний, на основании, в первую очередь, Указа Президента РФ[441], который привел в конечном итоге к новой редакции НК РФ.

Таким образом, правовое регулирование преференциальных налоговых режимов, сформированное на современном этапе, было дополнено новым подходом к регулированию налоговых льгот для ИТ компаний.

В результате этого в силу разросшегося федерального законодательства и зависимости от правовой регламентации собственных полномочий на федеральном уровне субъекты РФ не могут эффективно регулировать инвестиционную деятельность в рамках общей региональной правоспособности в части, не противоречащей действующему федеральному регулированию, либо реализовывать всю полноту государственной власти касательно тех вопросов, которые не входят в предмет ведения Российской Федерации или совместного ведения Российской Федерации и субъектов Российской Федерации (ст. 72-73 Конституции РФ[442]).

Отсутствие единообразия и встречающаяся правовая неопределенность в отношении реального объема полномочий российских регионов в области полномочий в отношении преференциальных налоговых режимов встречаются в федеральном законе[443] «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации»[444], федеральном законе[445] «О промышленной политике в Российской

---

[441] Указ Президента РФ от 02.03.2022 № 83 «О мерах по обеспечению ускоренного развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации». // СЗ РФ. – 2022. – № 10. – Ст. 1468.

[442] Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993, с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) (Официальный текст Конституции РФ, включающий новые субъекты Российской Федерации - Донецкую Народную Республику, Луганскую Народную Республику, Запорожскую область и Херсонскую область)// Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 06.10.2022.

[443] Федеральный закон от 21.12.2021 № 414-ФЗ «Об общих принципах организации публичной власти в субъектах Российской Федерации». // СЗ РФ. – 2021. – № 52 (ч. 1). – Ст. 8973.

[444] Прим. Закон позволяет субъектам Российской Федерации в пределах своей компетенции принимать законы и иные нормативные правовые акты, регулирующие иностранные инвестиции, в том числе предоставлять иностранному инвестору льготы и гарантии, осуществлять финансирование и оказывать иные формы поддержки инвестиционного проекта, осуществляемого иностранным инвестором, за счет средств бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов, а также внебюджетных средств.

[445] Федеральный закон от 31.12.2014 № 488-ФЗ «О промышленной политике в Российской Федерации». Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс». // СЗ РФ. – 2015. – № 1 (ч. I). – Ст. 41.

Федерации»[446], федеральном законе[447] «Об общих принципах организации публичной власти в субъектах Российской Федерации»[448], федеральном законе[449] «О защите и поощрении капиталовложений в Российской Федерации»[450] и ряде других федеральных законов.

Решением указанных противоречий может стать кодификация преференциальных налоговых режимов.

Такое предложение может заключаться в корректировке федерального закона «Об инвестиционной деятельности» и в целом кодификации законодательства, регулирующего статус преференциальных налоговых режимов, уточнение и разграничение функций, а также полномочий РФ, субъектов РФ, муниципалитетов, управляющих компаний преференциальных налоговых режимов. Во многом результатом реализации такой рекомендации может стать формирование кодифицированного акта по вопросам предоставления налоговых льгот.

Во многом такое предложение может быть вызвано тем, что законодательство, тесно связанное с вопросами налогообложения не располагает единым понятийным аппаратом, что порождает фрагментацию правового

---

[446] Прим. Закон содержит нормы, регламентирующие полномочия органов государственной власти регионов и органов местного самоуправления в сфере промышленной политики. Эти полномочия прописаны весьма подробно и предусматривают, в том числе возможность стимулирования деятельности в сфере промышленной политики, разработку и реализацию региональных инновационных и научно-технических программ, содействие развитию международного и межрегионального сотрудничества в сфере промышленности, непосредственное регулирование деятельности индустриальных (промышленных) парков.

Органы государственной власти субъектов Российской Федерации вправе передавать отдельные полномочия в сфере промышленной политики органам местного самоуправления, а органы местного самоуправления, в свою очередь, вправе осуществлять меры стимулирования деятельности в сфере промышленности на территориях муниципальных образований.

[447] Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений». // СЗ РФ. – 1999. – № 9. – Ст. 1096.

[448] Прим. Закон предусматривает норму, дублирующую положения отраслевого закона № 39-ФЗ с некоторыми дополнениями в части организации и осуществления инвестиционных проектов, направленных на развитие социальной и инженерной инфраструктуры муниципальных образований и ряда положений, касающихся СЗПК.

[449] Федеральный закон от 09.07.1999 № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации». // СЗ РФ. – 1999. – № 28. – Ст. 3493.

[450] Прим. Закон предусматривает, что субъекты Российской Федерации и органы местного самоуправления уполномочены издавать нормативные правовые акты, составляющие законодательство Российской Федерации о защите и поощрении капиталовложений. Субъекты РФ утверждают порядок заключения СЗПК (стороной которых не является Российская Федерация), мониторинга, конкурсного отбора, возмещения затрат; утверждают формы деклараций о реализации инвестиционного проекта, подписывают СЗПК и дополнительные соглашения к ним, принимают решения о расторжении СЗПК, рассматривают инвестиционный проект и осуществляют подготовку на него заключения.

регулирования и может создавать неопределенности организационно-управленческого характера, препятствующие гармоничному и системному развитию российского законодательства.

Это касается как термина «преференциальные налоговые режимы», так и других понятий. В таком случае несистемность терминологии в федеральном законодательстве создает неопределенность как для региональных властей при принятии соответствующей региональной нормативно-правовой базы, так и для налогоплательщиков, которые не имеют четких ориентиров при определении социальных и иных полезных эффектов от деятельности в преференциальных налоговых режимах. Все это может актуализировать вопрос о необходимости систематизации законодательства, которая опиралась бы на единый понятийный аппарат и детальнее регламентировала полномочия субъектов Российской Федерации, муниципальных образований и управляющих компаний преференциальных налоговых режимов, касающихся деятельности в преференциальных налоговых режимах.

Тем не менее, в настоящее время инвестиционный кодекс существует только в некоторых странах Африки (Руанда, Танзания и ряд др.), что говорит о слабой распространенности такой практики в мире.

Нельзя не согласиться с А.Н. Козыриным[451] в том, что НК РФ возглавляет формирующуюся в процессе систематизации отрасль законодательства. Можно продолжить мысль тем, что кодификация преференциальных налоговых режимов изменит соотношение Налогового кодекса с другими федеральными законами. Это в свою очередь подорвет важность НК РФ как главного акта налогового законодательства.

Таким образом, предложение по кодификации законодательства сегодня воплотить надлежащим образом в российском законодательстве о налогах и сборах нельзя.

---

[451] Козырин А.Н. Кодификация налогового законодательства в государствах Евразийского экономического союза // Реформы и право. 2015. № 4. С. 34 - 41.

Далее необходимо проанализировать предложение о расширении подхода Минфина России по формированию ограничительных списков для налоговых целей.

Нельзя не согласиться с П. Хабиманой[452] в том, что государства, которые не входят в ЕС и ОЭСР, должны разработать свои собственные стандарты, которые соответствуют контексту и отвечают их реальным потребностям.

На основании подхода ОЭСР и ЕС можно сформировать многоэтапный тест недобросовестной налоговой конкуренции, который совмещает тесты стандартного налогообложения и тесты преференциального налогового режима на основе опыта этих организаций.

В качестве преимуществ этого предложения можно обозначить, что это не приведет к добавлению новых статей НК РФ и не вводит отдельный институт в рамках ЕАЭС, который может существенно осложнить деятельность интеграционного объединения. Указанный подход может предварять перечень офшорных юрисдикций, установленный Минфином России[453].

Цель такой рекомендации – обеспечить финансовые органы методикой выявления офшорных юрисдикций и недобросовестных преференциальных налоговых режимов.

С учетом проанализированных подходов, целесообразно трансформировать его в перечень недобросовестных налоговых практик, позволив Минфину России дифференцировать перечень не только офшорными юрисдикциями, но государствами, на территории находятся недобросовестные преференциальные налоговые режимы.

Стоит сделать акцент на том, что тест может состоять из:

1) публичной части (информации, которая будет установлена Минфином России в приказе);

---

[452] P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches, pp. 222-224 (2022).

[453] Приказ Минфина России от 05.06.2023 № 86н "Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)" (Зарегистрировано в Минюсте России 15.06.2023 № 73846). // Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 15.06.2023.

2) непубличной части (информации, которая будет представлять собой работу финансового органа по анализу иностранных юрисдикций).

Публичная часть может предварять перечень недобросовестных налоговых практик. Публичную часть теста недобросовестной налоговой конкуренции можно сгруппировать по следующим направлениям, которые могут стать статьями общих положений перечня Минфина России:

1) цель перечня недобросовестных налоговых практик;
2) сфера применения перечня Минфина России;
3) недобросовестная налоговая практика;
4) ключевой признак недобросовестной налоговой практики;
5) признаки недобросовестной налоговой практики;
6) толкование признаков;
7) налоговые режимы для малого и среднего бизнеса;
8) налоговые режимы для производственной деятельности;
9) мониторинг и пересмотр перечня.

Как и во многих других актах органов государственной власти необходимо обозначить фактическое целеполагание перечня недобросовестных налоговых практик. Целью перечня Минфина России, прежде всего, является установление правил по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции со стороны иностранных государств в целях обеспечения добросовестной налоговой конкуренции.

Далее необходимо перейти к сфере применения перечня недобросовестных налоговых практик.

В качестве общего подхода стоит обозначить, что перечень Минфина России:

1) касается налоговых режимов, которые существенно влияют или могут повлиять на место осуществления предпринимательской деятельности;
2) применяется к налогообложению предпринимательской деятельности;
3) и будет применяться ко всем идентичным или существенно аналогичным налогам.

В перечне Минфина России необходимо обозначить определение предпринимательской деятельности, не выходя за пределы компетенции финансового органа и цели перечня недобросовестных налоговых практик: предпринимательская деятельность в этом контексте включает все виды деятельности, осуществляемые в рамках групп компаний.

Кроме того, финансовый орган может обозначить термин налогового режима таким образом, чтобы отнести к ним режимы, закрепленные в законах, подзаконных актах и мерах административного характера.

Далее необходимо перейти к определению термина недобросовестной налоговой практики.

Поскольку термин недобросовестной налоговой практики полностью охватывает термин недобросовестной налоговой конкуренции, недобросовестная налоговая практика – это выходящая за рамки построения справедливой системы налогов и сборов, призванной привлекать реальные инвестиции, деятельность государственных органов и управляющих компаний преференциальных налоговых режимов иностранных государств по привлечению российских инвестиций, которые намеренно подрывают налоговую базу Российской Федерации, оставляя при этом собственную национальную налоговую базу незатронутой и не вызывая пропорциональной инвестиций в Россию.

Далее необходимо перейти к определению ключевого признака недобросовестной налоговой практики.

В рамках перечня Минфина России налоговые режимы, которые предусматривают существенно более низкий эффективный уровень налогообложения, включая нулевое налогообложение, чем уровни, которые обычно применяются в Российской Федерации, считаются потенциально недобросовестной и, следовательно, должны охватывается перечнем недобросовестных налоговых практик.

При этом, Минфин России должен указать выражение «более низкого уровня налогообложения», а именно, что он может быть обусловлен номинальной

налоговой ставкой, налоговой базой или любым другим соответствующим фактором.

Кроме того, при оценке ключевого признака Минфин России должен уделить внимание эффекту налогового режима и потенциальному эффекту на местонахождение бизнеса.

Далее необходимо перейти к другим признакам недобросовестной налоговой практики.

Минфин России может обозначить признаки недобросовестной налоговой практики, прежде всего, на основе системы правил противодействия недобросовестной налоговой конкуренции и включить в него признак прозрачности, признак обмена налоговой информацией, признак реальности экономического присутствия, признак ограничения доступа и признак недостаточного выполнения плана по BEPS.

Далее необходимо перейти к толкованию этих признаков недобросовестной налоговой практики.

Минфин России может обозначить свой подход к толкованию признаков недобросовестной налоговой практики, в частности, возложив эту функцию на ФНС России.

Далее необходимо перейти к характеристике налоговых режимов для малого и среднего бизнеса.

В перечне недобросовестных налоговых практик Минфин России может обозначить, что налоговые режимы для субъектов малого и среднего предпринимательства за рубежом исключены из сферы применения ограничительного списка. Аналогичный подход выработан Евросоюзом в ранее обозначенной правоприменительной практике Группы.

Далее необходимо перейти к характеристике налоговых режимов для производственной деятельности.

Минфин России может установить, что, если налоговый режим нацелен на экономическое присутствие посредством создания рабочих мест для граждан, активов, инвестиций, заводов и зданий для производственной деятельности, то

оценка налоговой практики будет проводиться в части соответствия достижения этой цели. Аналогичный подход выработан Евросоюзом в ранее обозначенной правоприменительной практике Группы.

Финансовый орган также может дополнить область анализируемых налоговых практик с точки зрения соответствия целям по развитию здравоохранения, образования и других отраслей социальной экономики.

Далее необходимо перейти к установлению процедур мониторинга и пересмотра перечня.

Минфин России может нормативно закрепить обязанность ФНС России отчитываться ежегодно по толкованию признаков недобросовестной налоговой практики. К тому же финансовый орган может обозначить, что указанный ограничительный список будет обновляться периодически – например, на ежегодной основе.

Непубличная часть, в свою очередь, будет представлять собой многоэтапный тест недобросовестной налоговой конкуренции.

Многоэтапный тест недобросовестной налоговой конкуренции может состоять из нескольких элементов:

1) анализ позиционирования государства и преференциальных налоговых режимов;
2) анализ ставок корпоративного налога;
3) анализ эффективности обмена налоговой информацией в государстве;
4) анализ прозрачности государственных органов и управляющих компаний преференциальных налоговых режимов по применению нормативно-правовых актов;
5) анализ требований к реальности иностранных инвестиций;
6) анализ выполнения плана по BEPS;
7) анализ ограничения преференциальных налоговых режимов в доступе для резидентов государства.

Элементы теста состоят из нескольких частей, которые могут состоять из одного или нескольких вопросов. Каждая часть и каждый вопрос обладают

определенной ценностью и может быть оценен в зависимости от значимости вопроса.

Для целей формирования теста недобросовестной налоговой конкуренции необходимо учитывать все возможные принципы финансовой деятельности, принципы налогообложения и налогового права.

Первым элементом теста является анализ позиционирования государства или преференциального налогового режима.

Анализ позиционирования заключается в определении того, предлагает ли объект анализа себя в качестве недобросовестной налоговой практики и признан ли объект анализа недобросовестной налоговой практикой.

Для того, чтобы это выяснить, необходимо провести анализ информации на предмет активного содействия недобросовестной налоговой конкуренции государственные порталы правовой и иной информации, информационные и маркетинговые порталы компаний, специализирующихся на оказании налогового консультирования (в частности, PwC и Deloitte), а также информационные и маркетинговые порталы изданий научно-познавательного характера (в том числе, IBFD).

Вопрос признания офшорной юрисдикции, в свою очередь, требует анализа включения государства в ограничительные списки различных государств (в частности, России), ОЭСР и ЕС, а также присутствия государства в ограничительных списках налоговых гаваней МВФ и ФАТФ. Кроме того, необходимо проанализировать позицию государства в индексе финансовой секретности Tax Justice Network.

Вопрос наличия недобросовестных преференциальных налоговых режимов требует анализа включения преференциального налогового режима в специализированные ограничительные списки ОЭСР и ЕС.

Далее необходимо перейти к анализу ставок корпоративного налога.

Нельзя не согласиться с М. Литтлвудом[454] в том, что недобросовестные налоговые практики, прежде всего, характеризуются отсутствием корпоративного налога или его взиманием в чрезвычайно низком размере. В связи с этим рассмотрение налоговых ставок корпоративного налога является следующим элементом теста недобросовестной налоговой конкуренции как способ подтвердить или опровергнуть результаты предыдущего этапа теста.

Анализ ставок корпоративного налога состоит из двух частей – анализа стандартной ставки корпоративного налога в государстве и ставок корпоративного налога в преференциальном налоговом режиме.

Анализ стандартной ставки корпоративного налога в государстве предполагает изучение текущей стандартной ставки корпоративного налога в государстве. В качестве источника могут использоваться как первичные источники (законодательная база государств), так и вторичные источники (например, базы данных ОЭСР и международных налоговых фирм, которые тесно работают с государственными органами различных стран мира).

Для целей этого анализа необходимо ориентироваться не только на стандартную ставку, но и анализировать вариативность таких стандартных ставок. В частности, в настоящее время установлены[455]:

- две стандартные ставки корпоративного налога в Габоне (30%, 35%), Грузии (15%, 20%), Ираке (15%, 35%), Мавритании (2%, 25%), Марокко (28,25%, 32%), Сальвадоре (25%, 30%), Словакии (15%, 21%), Хорватии (10%, 18%);
- три стандартные ставки корпоративного налога в Камеруне (16,5%, 27,5%, 33%), Монголии (1%, 10%, 25%), Польше (5%, 9%, 15%), Эстонии (0%, 14%, 20%), Ямайке (25%, 30%, 33,33%);

---

[454] M. Littlewood, Tax Competition: Harmful to Whom?, 26 Michigan Journal of International Law 1, pp. 420 and 460 (2004).

[455] EY Global. Worldwide Corporate Tax Guide 2023 [Электронный ресурс]. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2023/ey-worldwide-corporate-tax-guide-21-sep-2023-v2.pdf (дата обращения: 25.12.2023)

- четыре стандартные ставки корпоративного налога в Алжире (10%, 19%, 23%, 26%), Гайане (25%, 40%, 45%), Индии (15%, 22%, 25%, 30%), Танзании (10%, 20%, 25%, 30%).

Предварительно изучив данные в части анализа налоговых юрисдикций по всему миру, можно сказать, что ставки в размере 0% установлены в таких странах как Багамские острова, Бахрейн и Вануату[456].

В свою очередь анализ ставки корпоративного налога в преференциальных налоговых режимах государства предполагает изучение текущей стандартной ставки корпоративного налога в преференциальном налоговом режиме. В качестве источника также могут использоваться первичные источники (законодательная база государств) и вторичные источники (например, базы данных ОЭСР и международных налоговых фирм, которые тесно работают с государственными органами различных стран мира).

Далее необходимо перейти к анализу эффективности обмена налоговой информацией.

Анализ эффективности обмена налоговой информацией требует ответа на следующие вопросы:

1) имплементировало ли государство общий стандарт отчетности ОЭСР или подписало двусторонние соглашения со значительным количеством государств, который охватывает широкий круг лиц, обладающих налоговой информацией (в частности, кредитные и страховые организации);
2) выполняет ли государство обязательства, устанавливаемые Глобальным форумом по налоговой прозрачности и обмену информацией;
3) соблюдает ли государство стандарт ОЭСР по обмену информацией по запросу;

---

[456] EY Global. Worldwide Corporate Tax Guide 2023 [Электронный ресурс]. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2023/ey-worldwide-corporate-tax-guide-21-sep-2023-v2.pdf (дата обращения: 25.12.2023)

4) является ли государство участником Многосторонней конвенции о взаимной административной помощи по налоговым вопросам или имеет сеть соглашений об обмене информацией со значительным количеством государств.

Далее необходимо перейти к анализу прозрачности государственных органов и управляющих компаний преференциальных налоговых режимов по применению нормативно-правовых актов.

Анализ прозрачности государственных органов и управляющих компаний преференциальных налоговых режимов по применению нормативно-правовых актов представляет собой изучение того, насколько государство скрывает подлинные условия налогообложения от других государств.

Анализ прозрачности государственных органов и управляющих компаний преференциальных налоговых режимов по применению нормативно-правовых актов предполагает, во-первых, выявление скрытых и неопубликованных нормативно-правовых актов, которые регулируют налоговые правоотношения в части корпоративного налога в государстве.

Анализ прозрачности государственных органов и управляющих компаний преференциальных налоговых режимов по применению нормативно-правовых актов, во-вторых, требует определить: предполагает ли законодательство возможность административных практик, которые выходят за рамки налогового законодательства, в такой степени, что это может создавать дискреционность стандартного корпоративного налогообложения.

Далее необходимо перейти к анализу требований к реальности иностранных инвестиций.

Анализ требований к реальности иностранных инвестиций включает в себя изучение того, действуют ли в государстве правовые нормы, которые не допускают осуществление деятельности, не обладающей характеристикой реальных иностранных инвестиций. Необходимо выяснить избегает ли государство предоставления преимуществ компаниям, не имеющим реальной экономической деятельности или экономического присутствия в стране.

Далее необходимо перейти к анализу выполнения государством плана по BEPS.

Анализ выполнения государством плана по BEPS состоит из двух значимых вопросов.

С одной стороны, финансовому органу необходимо проанализировать правовое регулирование стандартного налогообложения на предмет наличия нестандартных подходов к налогообложению.

С другой стороны, финансовый орган должен провести проверку наличия у государства обязательства по внедрению минимальных стандартов ОЭСР Плана по BEPS.

Далее необходимо перейти к анализу ограничения преференциального налогового режима в доступе для резидентов государства.

Анализ ограничения преференциального налогового режима в доступе для резидентов государства представляет собой изучение того, насколько преференциальный налоговый режим доступен для резидентов государства, в котором находится этот преференциальный налоговый режим.

Анализ ограничения преференциального налогового режима в доступе для резидентов государства требует ответа на следующие вопросы:

1) исключает преференциальный налоговый режим резидентов, граждан или иные схожие категории лиц посредством закона;
2) исключает преференциальный налоговый режим резидентов, граждан или иные схожие категории лиц посредством административных или правовых барьеров таким образом, что не позволяет им пользоваться преференциальным налоговым режимом;
3) насколько нацелен преференциальный налоговый режим на предприятия, принадлежащие иностранным лицам;
4) получает участник преференциального налогового режима большую налоговую выгоду от операций вовне чем от операций, направленных вовнутрь государства, например, от иностранных инвестиций.

Полученные в результате анализа данные позволят Минфину России основанием для вывода о том, является ли та или иная налоговая практика недобросовестной.

Наличие вышеописанной процедуры позволит повысить публичность формирования ограничительных списков для налоговых целей, установив порядок выявления недобросовестных налоговых практик, который сейчас отсутствует в актах финансовых органов РФ.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Возможность достижения стоящих перед государством целей по во всех сферах жизнедеятельности общества определяется в первую очередь величиной его финансовых ресурсов. Поскольку основным источником доходов являются налоговые поступления, государство всегда должно стремиться поддержать надлежащий уровень поступающих налогов.

Проблема недобросовестной налоговой конкуренции заключается не в том, что одни недружественные государства перехватывают налоговые доходы других противостоящих государства. Напротив, утечка налоговой базы из экономических центров приводит к тому, что налоговые доходы не достаются никому.

Именно поэтому противодействие недобросовестной налоговой конкуренции стало одной из точек по объединению интересов всех государств, именно поэтому Доклад ОЭСР 1998 года и Кодекс Евросоюза 1997 года стали уникальными инструментами с точки зрения правовой науки, поскольку не привели к созданию отдельных законов по всему миру, но смогли существенно преодолеть проблему недобросовестных налоговых практик.

План по BEPS как более мощный виток международного сотрудничества достиг небывалых результатов: по состоянию на ноябрь 2023 года к Инклюзивной рамочной программе присоединились 145 юрисдикций (в т. ч. Россия, Белоруссия, Казахстан, Армения и Азербайджан)[457]. Противодействие недобросовестной налоговой конкуренции было только одним из элементов плана по BEPS, который был существенно расширен. В определенный момент количество офшорных юрисдикций и государств, имеющих на своей территории недобросовестные преференциальные налоговые режимы, почти достигло нуля.

Однако уже через несколько лет ситуация в мире сильно изменилась – обострение борьбы государств против друг друга привело к тому, что международное сотрудничество по вопросам противодействия недобросовестной

[457] OECD, Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, [Электронный ресурс, URL]: https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf (дата обращения: 13.03.2024).

налоговой конкуренции оказалось свернуто. Россия, которая никогда не фигурировала ни в одном перечне офшорных юрисдикций, была включена в «черный» список Евросоюза по политическим причинам.

25 лет успехов в борьбе с недобросовестной налоговой конкуренцией привели к формированию системы правил, основанных на подходах ОЭСР и ЕС. Однако, чрезвычайно быстрые темпы формирования системы правил противодействия недобросовестной налоговой конкуренции привели к недостатку правовой определенности: источники ОЭСР и ЕС до сих пор не дали определения недобросовестной налоговой конкуренции, офшорной юрисдикции, недобросовестному преференциальному налоговому режиму и другим.

По итогам исследования автором предложены термины налоговой конкуренции, недобросовестной налоговой конкуренции, добросовестной налоговой конкуренции, офшорной юрисдикции, недобросовестного преференциального налогового режима. Указанные определения ещё раз выступают отличительным примером российского подхода в финансово-правовой науки от сложившейся за рубежом исследовательской практики не вырабатывать строго очерченную терминологическую базу.

Использование этих терминов в науке финансового права избавит от необходимости ознакомиться со всеми документами системы правил противодействия недобросовестной налоговой конкуренции и обширной 25-летней правоприменительной практики Евросоюза, прежде чем подступиться к пониманию темы недобросовестной налоговой конкуренции.

Анализ правил по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции ещё раз показал актуальность сложившихся в российской науке финансового права принципов финансовой деятельности, принципов налогового права и принципов налогообложения, существенный вклад в формирование которых внес академический коллектив МГЮА им. О.Е. Кутафина.

Регулирование налоговых отношений законом не может быть принесено в жертву равенству налогового бремени и единству экономического пространства. Экономическая обоснованность налогообложения не может существовать без

защиты добросовестных участников налогового отношения и недопустимости злоупотребления правом. Гласность финансовой деятельности настолько важна, что без неё размываются основы определенности налогообложения.

Отсутствие такого подхода за рубежом привело к тому, что иностранное академическое сообщество не смогло своевременно выдвинуть направления совершенствования правового регулирования противодействия недобросовестной налоговой конкуренции, которые могли бы не допустить использование одного из уникальных примеров международного сотрудничества не для созидательного движения вперёд, а для того, с чем мировое сообщество не так давно активно боролось – с недобросовестным противостоянием одних государств против других.

Современное состояние международного сотрудничества не приведет к тому, что система правил противодействия налоговой конкуренции перестанет быть актуальной. Напротив, это приведет к региональной и национальной сегментации реализации борьбы с офшорными юрисдикциями и недобросовестными преференциальными налоговыми режимами.

Именно сейчас перед Россией открываются возможности не просто вклада в межгосударственное сотрудничество, а лидерства в противодействии недобросовестной налоговой конкуренции.

Одной из проблем в сфере противодействия недобросовестной налоговой конкуренции является недостаточная гласность деятельности управляющих компаний преференциальных налоговых режимов в России, которая может приводить к субъективным благоприятным решениям в пользу отдельных участников и резидентов.

В настоящее время законодательное закрепление обязательной публикации информационных писем преференциальных налоговых режимов не только обеспечит прозрачность деятельности управляющих компаний преференциальных налоговых режимов, но и даст десяткам тысяч резидентов и участников льготных режимов в России определенность налогообложения в

необходимом объеме, который в свою очередь может повлиять на привлечение не только внутрироссийских, но и иностранных инвестиций.

Важной проблемой противодействия недобросовестной налоговой конкуренции в России также является наличие возможностей для злоупотреблений со стороны управляющих компаний преференциальных налоговых режимов.

Отмечается также, что пример Правил Сколково показывает, что назревает необходимость законодательно определить пределы влияния управляющих компаний преференциальных налоговых режимов, чтобы исключить возможность коллизии норм НК РФ, специализированных законов и правил, устанавливаемых управляющими компаниями преференциальных налоговых режимов.

Автором исследования предлагается провести эксперимент по совершенствованию правового регулирования и функционирования на базе одного из инновационных научно-технологических центров в России.

Успех реализации такого предложения может кардинально изменить баланс в отраслях, которые нуждаются в наиболее быстром технологическом прорыве, в пользу России на базе не только внутрироссийских, но и иностранных инвестиций из стран глобального Юга.

В то же время в результате исследования был отвергнут ряд предложений, которые могут оказаться преждевременными направлениями с точки зрения финансово-правовой науки – в частности, создание аналога Кодекса Евросоюза 1997 года на уровне ЕАЭС и создание российского инвестиционного кодекса как результата кодификации преференциальных налоговых режимов.

Автор также приходит к выводу, что перечень офшорных юрисдикций может быть усовершенствован Министерством финансов Российской Федерации таким образом, что он сможет стать фундаментальным примером нового этапа по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции, который воплотит в себе наиболее успешные практики из опыта России, ЕС и ОЭСР.

Цель такого предложения – обеспечение Минфина России методикой выявления офшорных юрисдикций и недобросовестных преференциальных налоговых режимов.

Формирование описательных общих положений перечня Минфина России позволит обозначить приоритеты финансового органа при выявлении недобросовестных налоговых практик.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

1. Нормативные правовые акты и иные официальные документы

1.1. Нормативные правовые акты и иные официальные документы Российской Федерации

1.1.1. Конституция Российской Федерации

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993, с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) (Официальный текст Конституции РФ, включающий новые субъекты Российской Федерации - Донецкую Народную Республику, Луганскую Народную Республику, Запорожскую область и Херсонскую область)// Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 06.10.2022.

1.1.2. Кодексы

2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ. // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3823.

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

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

1.1.3. Федеральные законы

5. Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений». // СЗ РФ. – 1999. – № 9. – Ст. 1096.

6. Федеральный закон от 09.07.1999 № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации». // СЗ РФ. – 1999. – № 28. – Ст. 3493.

7. Федеральный закон от 21.07.2005 № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях». // СЗ РФ. – 2005. – № 30 (ч. II). – Ст. 3126.

8. Федеральный закон от 22.07.2005 № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации». // СЗ РФ. – 2005. – № 30 (ч. II). – Ст. 3127.

9. Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс». // СЗ РФ. – 2007. – № 31. – Ст. 4006.

10. Федеральный закон от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково». // СЗ РФ. – 2010. – № 40. – Ст. 4970.

11. Федеральный закон от 31.12.2014 № 488-ФЗ «О промышленной политике в Российской Федерации». Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс». // СЗ РФ. – 2015. – № 1 (ч. I). – Ст. 41.

12. Федеральный закон от 13.07.2015 № 224-ФЗ «О государственно-частном партнерстве, муниципально-частном партнерстве в Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». // СЗ РФ. – 2015. – № 1 (ч. I). – Ст. 41.

13. Федеральный закон от 27.11.2017 № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний». // СЗ РФ. – 2017. – № 49. – Ст. 7312.

14. Федеральный закон от 03.08.2018 № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края». // СЗ РФ. – 2018. – № 32 (ч. 1). – Ст. 5084.

15. Федеральный закон от 21.12.2021 № 414-ФЗ «Об общих принципах организации публичной власти в субъектах Российской Федерации». // СЗ РФ. – 2021. – № 52 (ч. 1). – Ст. 8973.

16. Федеральный закон от 25.02.2022 № 18-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (ред. от 26.03.2022) // СЗ РФ. – 2022. – № 9. – Ст. 1250.

1.1.4. Указы Президента РФ

17. Перечень поручений Президента Российской Федерации № Пр-144ГС по итогам заседания Государственного совета по вопросу повышения инвестиционной привлекательности субъектов Российской Федерации и создания

благоприятных условий для развития бизнеса, состоявшегося 27 декабря 2012 года.

18. Указ Президента РФ от 07.05.2012 № 596 «О долгосрочной государственной экономической политике». // СЗ РФ. – 2012. – № 19. – Ст. 2333.

19. Указ Президента РФ от 07.05.2018 № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года». // СЗ РФ. – 2018. – № 20. – Ст. 2817.

20. Указ Президента РФ от 21.07.2020 № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года». // СЗ РФ. – 2020. – № 30. – Ст. 4884.

21. Указ Президента РФ от 02.03.2022 № 83 «О мерах по обеспечению ускоренного развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации». // СЗ РФ. – 2022. – № 10. – Ст. 1468.

22. Указ Президента РФ от 28.02.2024 № 145 «О Стратегии научно-технологического развития Российской Федерации». // СЗ РФ. – 2024. – № 10. – Ст. 1373.

1.2.5. Постановления и распоряжения Правительства РФ

23. Постановление Правительства РФ от 23.07.1996 № 883 «О льготах по уплате ввозной таможенной пошлины и налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых иностранными инвесторами в качестве вклада в уставный (складочный) капитал предприятий с иностранными инвестициями». // СЗ РФ. – 1996. – № 31. – Ст. 3759.

24. Постановление Правительства РФ от 05.05.2011 № 339 «О предоставлении из федерального бюджета субсидий некоммерческой организации Фонд развития Центра разработки и коммерциализации новых технологий на компенсацию затрат участников проекта создания инновационного центра «Сколково» по уплате таможенных платежей» (вместе с «Правилами предоставления из федерального бюджета субсидий некоммерческой организации Фонд развития Центра разработки и коммерциализации новых технологий на компенсацию затрат участников проекта создания инновационного центра

«Сколково» по уплате таможенных платежей»). // СЗ РФ. – 2011. – № 20. – Ст. 2819.

25. Постановление Правительства РФ от 16.06.2018 № 693 «О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий)». // СЗ РФ. – 2018. – № 26. – Ст. 3858.

26. Распоряжение Правительства РФ от 20.05.2023 № 1315-р «Об утверждении Концепции технологического развития на период до 2030 года» (вместе с «Концепцией технологического развития на период до 2030 года»). // СЗ РФ. – 2023. – № 22. – Ст. 3964.

1.2.6. Нормативные акты федеральных органов исполнительной власти, нормативные акты внебюджетных фондов и нормативные акты Банка России

27. «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов» (утв. Минфином России). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

28. «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов» (утв. Минфином России). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

29. Письмо ФНС России от 15.12.2011 № ЕД-21-3/375. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

30. Письмо ФНС России от 29.10.2021 № БС-4-21/15292@. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

31. Приказ Минфина России от 05.06.2023 № 86н "Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)" (Зарегистрировано в Минюсте России 15.06.2023 № 73846). // Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 15.06.2023.

32. Приказ Минфина России от 28.03.2024 № 35н «Об утверждении Специального перечня государств и территорий, предоставляющих льготный

налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)» (Зарегистрировано в Минюсте России 26.04.2024 № 78026). // Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 27.04.2024.

33. Приказ ФНС России от 06.10.2021 № ЕД-7-11/875@. // Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 29.10.2021.

34. Приказ ФНС России от 01.12.2023 № ЕД-7-17/914@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией». // Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 11.01.2024.

35. Приказ ФСС РФ от 14.03.2022 № 80. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс». // Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 31.05.2022.

36. Указание Банка России от 07.08.2003 № 1317-У «О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорных зонах)». Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

1.2. Международные нормативно-правовые акты и иные официальные документы

1.2.1. Международные договоры

37. Договор о Евразийском экономическом союзе (подписан в г. Астане 29 мая 2014 г.) // Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 16.01.2015.

38. «Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам» (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988). // Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 10.09.2015.

2. Материалы судебной практики

2.1. Судебная практика судов РФ

39. Определение Верховного Суда РФ от 02.08.2019 № 306-ЭС19-11598 по делу № А57-647/2018. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

40. Определение Верховного Суда РФ от 06.08.2019 № 307-ЭС19-12416 по делу № А56-105434/2017. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

2.2. Правоприменительная практика ЕС

41. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Antigua and Barbuda's Free trade and special economic zone (FTZ) regime (AG003), 7416/20 FISC 83, 30 Apr. 2020.

42. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Antigua and Barbuda's International business corporations regime (AG001), 7461/19 FISC 170, 14 Mar. 2019.

43. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Armenia's governmentally approved projects outside Armenia (AM002), 12772/18 FISC 392 ECOFIN 871, 4 Oct. 2018.

44. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Armenia's Reduced tax rate for large exporters (AM001), 12771/18 FISC 391 ECOFIN 870, 4 Oct. 2018.

45. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Aruba's Transparency regime (AW013), 9646/19 FISC 273, 22 May 2019.

46. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Aruba's Special zone San Nicolas regime (AW012), 7518/19 FISC 183, 15/03/2019.

47. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Barbados' Fiscal incentives regime (BB008), 7676/19 FISC 205, 19 Mar. 2019.

48. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Belize's foreign source income exemption (BZ006), 7417/20 FISC 84, 30 Apr. 2020.

49. CEU, Report on COCG assessment of Belize's commercial free zone (BZ005), 14114/19 ADD 6, FISC 444 ECOFIN 1005, 25 Nov. 2019.

50. CEU, Report on COCG assessment of Belize's fiscal incentives act (BZ003), 14114/19 ADD 4, FISC 444 ECOFIN 1005, 25 Nov. 2019.

51. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Belize's Export Processing Zones: EPZ enterprises regime (BZ002), 7615/19 FISC 203, 18 Mar. 2019.

52. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Belize's International business company regime (BZ001), 14204/19 FISC 449, 15 Nov. 2019.

53. CEU, Report on COCG assessment of Belgium's NID regime (BE018), 14364/18 ADD 1, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018.

54. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Dominica's General incentive under the Fiscal Incentives Act - FIA regime (DM003), 7521/19 FISC 186, 15 Mar. 2019.

55. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Dominica's Offshore banking regime (DM002), 7520/19 FISC 185, 15 Mar. 2019.

56. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Dominica's International business company – IBC regime (DM001), 7519/19 FISC 184, 15 Mar. 2019.

57. CEU, Report on COCG assessment of Italy's NID regime (IT019), 14364/18 ADD 4, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018.

58. CEU, Report on COCG assessment of Cabo Verde's Incentives for Internationalization (CV004), FISC 444 ECOFIN 1005, 14114/19 ADD 7, 25 Nov. 2019.

59. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Cabo Verde's International financial institution regime (CV002), 7463/19 FISC 172, 14 Mar. 2019.

60. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Cabo Verde's International business centers regime (CV001), 7462/19 FISC 171, 14 Mar. 2019.

61. CEU, Report on COCG assessment of Cyprus' NID regime (CY020), 9652/19 ADD 1, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019.

62. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Korea's Free Trade/ Economic Zone – FTEZ regime (KR002), 7524/19 FISC 189, 15 Mar. 2019.

63. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Korea's Foreign investment zone regime (KR001), 7523/19 FISC 188, 15 Mar. 2019.

64. CEU, Report on COCG assessment of Costa Rica's manufacturing activities under the Free Zones regime (CR002), 9652/19 ADD 8, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019.

65. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Curacao's Manufacturing activities under the eZone regime (CW005), 7423/20 FISC 89, 30 Apr. 2020.

66. CEU, COCG Report to the Council: Approval Lithuania's holding company regime (LT008), 9341/21 ADD 8 FISC 91 ECOFIN 554, 14364/18 ADD 15 (4 June 2021).

67. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Liechtenstein's Interest deduction on equity / NID regime (LI003), 12774/18 FISC 394 ECOFIN 873, 4 Oct. 2018.

68. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Liechtenstein's Tax exempt corporate income regime (LI001), 12773/18 FISC 393 ECOFIN 872, 4 Oct. 2018.

69. CEU, Report on COCG assessment of Mongolia's remote areas regime (MN002), 14114/19 ADD 8, FISC 444 ECOFIN 1005, 25 Nov. 2019.

70. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Cook Islands' Development Projects regime (CK006), 7422/20 FISC 88, 30 Apr. 2020.

71. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Cook Islands' Captive insurance companies regime (CK004), 7420/20 FISC 87, 30 Apr. 2020.

72. CEU, Report on COCG assessment of Cook Islands' Overseas insurance regime (CK003), 9652/19 ADD 7, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019.

73. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Cook Islands' International insurance companies regime (CK002), 7419/20 FISC 86, 30 Apr. 2020.

74. CEU, Outcome of proceedings on COCG assessment of Cook Islands' International companies regime (CK001), 7418/20 FISC 85, 30 Apr. 2020.

75. CEU, Report on COCG assessment of Poland's 9% CIT for taxpayers with revenues not exceeding EUR 1.2 million (PL010), 9652/19 ADD 4, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019.

76. CEU, Report on COCG assessment of Poland's 15% CIT rate for small taxpayers (PL006), 14364/18 ADD 7, FISC 481 ECOFIN 1059, 20 Nov. 2018.

77. CEU, Report on COCG assessment of France's new IP regime (FR054), 9652/19 ADD 2, FISC 274 ECOFIN 515, 27 May 2019.

78. CEU, on COCG assessment of Switzerland's Circular Number 8 of the Federal Tax Administration on principal structures (principal regime) (CH004), 13205/19, FISC 393, 16 Oct. 2019.

3. Исторические и иностранные источники

79. Королевский указ №598 [Электронный ресурс]. URL: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/eng/RD_598.pdf (дата обращения: 30.11.2023).

80. CEU, Outcome of Proceedings on COCG (Business Taxation) – Council Conclusions, 9896/21 FISC 100 ECOFIN 604 (21 June 2021).

81. CEU, Overview of EU Member States' preferential tax regimes examined since the creation of the COCG in March 1998, 8602/1/20 REV 1 FISC 125 ECOFIN 478 (21 June 2021).

82. CEU, COCG (Business Taxation): Work Program during the Portuguese Presidency, 6004/21 FISC 22 ECOFIN 114 (9 Feb. 2021).

83. CEU, The EU revised list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, OJEU (2020/C 64) (27 Feb. 2020).

84. CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes: Report by the COCG on de-listing and endorsement of a guidance note, OJEU (2019/C 351) (17 Oct. 2019).

85. CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, OJEU (2019/C 210) (21 June 2019).

86. CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, OJEU (2019/C 176) (22 May 2019).

87. CEU, The EU revised list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, OJEU (2019/C 114) (26 Mar. 2019).

88. CEU, The revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes (Council conclusions of 12 Mar. 2019), 7441/19 FISC 169 ECOFIN 297, OJEU (2019/C 416).

89. CEU, Agreed Guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018, FISC 44 ECOFIN 75, 5814/4/18 REV 4 (20 Dec. 2018).

90. CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes: Report by the COCG suggesting amendments, OJEU (2018/C 441) (7 Dec. 2018).

91. CEU, Overview of the preferential tax regimes examined by COCG since its creation in March 1998, 9639/4/18 REV 4 FISC 243 ECOFIN 557 (5 Dec. 2019).

92. CEU, COCG Report to the Council: Endorsement, FISC 481 ECOFIN 1059, 14364/18 ADD 15 (20 Nov. 2018).

93. CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes: Report by the COCG suggesting amendments, OJEU (2018/C 403) (9 Nov. 2018).

94. CEU, Outcome of proceedings on Code of Conduct (Business Taxation) – Scoping paper on criterion 2.2 of the EU listing exercise, 10421/18, FISC 274 ECOFIN 657 (22 June 2018).

95. CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes: Report by the COCG suggesting amendments, OJEU (2018/C 191) (5 June 2018).

96. CEU, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, FISC 345 ECOFIN 1088, 15429/17, 5/12/2017, OJEU, OJEU (2017/C 438) (19 Dec. 2017).

97. CEU, Outcome of proceedings on criteria and process leading to the establishment of the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, 14166/16, FISC 187 ECOFIN 1014, OJEU (2016/C 461) (8 Nov. 2016).

98. CEU, Report from COCG to ECOFIN Council on Code of Conduct, 10033/10, FISC 47 (25 May 2010).

99. CEU, Report from COCG to ECOFIN Council on Code of Conduct, 9655/06 FISC 73 (19 May 2006).

100. CEU, Conclusions of 9 March 1998 concerning the establishment of the Code of Conduct Group (business taxation) 98/C 99/1 (1 Apr. 1998).

101. European Parliament Resolution of 18 December 2019 on Fair Taxation in a Digitalised and Globalised Economy: BEPS 2.0, 2019/2901(RSP), (29 June 2021).

102. EU Code of Conduct 1997: Conclusions of the ECOFIN Council meeting of 1/12/1997 concerning taxation policy DOC 98/C2/01 (6 Jan. 1998).

103. EU Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the TFEU, 2016/C 262/36 (19 July 2016).

104. EU Commission, A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, COM (2015) 302 final (17 June 2015).

105. EU Commission, Explanatory Memorandum to a Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM (2011)121/4 (16 Mar. 2011).

106. EU Commission, Communication from the Commission to the Council, The European Parliament and the European Economic and Social Committee on Promoting Good Governance in Tax Matters, COM (2009) 201 (28 Apr. 2009).

107. Income Tax Act 58 of 1962 [Электронный ресурс]. URL: https://www.gov.za/documents/income-tax-act-29-may-1962-0000 (дата обращения: 30.11.2023).

108. Income Tax Department Government of India – Income Tax Act [Электронный ресурс]. URL: https://incometaxindia.gov.in/Pages/acts/income-tax-act.aspx (дата обращения: 30.11.2023).

109. Joint Committee on Taxation, Background, Summary and Implications of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, JCX-139-15 (30 Nov. 2015).

110. Joint Committee on Taxation, US International Tax Policy: Overview and Analysis, JCX-16R-21 (19 Apr. 2021).

111. Malaysia Income Tax Act 1967 [Электронный ресурс]. URL https://phl.hasil.gov.my/pdf/pdfam/Act_53_20190101.pdf (дата обращения: 30.11.2023).

112. OECD, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress Report July 2019 – July 2020 (OECD 2020).

113. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS (OECD 2020).

114. OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5 (OECD 2019).

115. OECD, Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) – Pillar Two, Public consultation document (OECD 2019).

116. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public consultation document (OECD 2019).

117. OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (OECD 2019).

118. OECD, Directorate for Financial and Enterprise Affairs Competition Committee, Regional Competition Agreements – Inventory of Provisions in Regional Competition Agreements: Annex to the Background note by the Secretariat, DAF/COMP/GF(2018)12 (29 Nov. 2018).

119. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (10 July 2017), Primary Sources IBFD.

120. OECD, Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS Action 5 (OECD 2017).

121. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews – Morocco 2016: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice (OECD 2016).

122. OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively Taking into Account Transparency and Substance – Action 5: 2015 Final Report (OECD 2015), Primary Sources IBFD.

123. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews – Antigua and Barbuda 2014: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice (OECD 2014).

124. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews – Republic of Korea 2013: Phase 1 + Phase 2, incorporating Phase 2 ratings (OECD 2013).

125. OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices Consolidated Application Note Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes, in Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions (2nd ed., OECD 2011).

126. OECD Council Decision, Establishing the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, C(2009)122/Final (25 Sept. 2009).

127. OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2006 Progress Report (OECD 2006).

128. OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report (OECD 2004).

129. OECD, Consolidated Application Note in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes (OECD 2004).

130. OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report (OECD 2001).

131. OECD, Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs (OECD 2000).

132. OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (OECD 1998).

133. OECD, Draft Recommendation on Counteracting Harmful Tax Competition, C(98)17 (17 Feb. 1998).

4. Специальная литература

4.1. Учебники, учебные пособия и монографии

134. Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим — «TAX TERRA OU», 2017 – 794 с.

135. Груша А. В. Формирование института налоговой конкуренции в рамках функционирования единого экономического пространства Республики

Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан // Европейский вектор экономического развития. 2012. № 2 (13).

136. Кучеров, И. И. Налоговое право : курс лекций. / И. И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2001. – 359 с.

137. Международное и европейское налоговое право : учебное пособие для магистратуры / под ред. Л. Л. Арзумановой, Е. Н. Горловой. – М. : Норма : ИНФРА-М, 2022. – 224 с.

138. Налоговое право Евразийского экономического сообщества: правовой режим налога на добавленную стоимость / под ред. Д.В. Винницкого. — М.: Волтерс Клувер, 2010. — 288 с.

139. Налоговое право: учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2015. – 796 с.

140. Финансовое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2020. – 299 с.

141. Шершеневич, Г. Ф. Система торговых действий : критика основных понятий торгового права / Г. Ф. Шершеневич. — Казань : Тип. Имп. ун-та, 1888. — 346 с.

142. B.J. Arnold, International Tax Primer (3rd ed., Kluwer Law International 2016).

143. B.J. Arnold & M.J. McIntyre, International Tax Primer (2nd ed., Wolters Kluwer 2002).

144. P. Boria, Taxation in European Union (2nd ed., Springer 2017).

145. S. Douma, Legal Research in International and EU Tax Law (Kluwer 2014).

146. P. Habimana, Harmful Tax Competition in the East African Community: The Case of Rwanda with Reference to EU and OECD Approaches (February 1, 2023). IBFD Doctoral Series; Vol. 67. IBFD, 2023.

147. V. Moutarlier, Reforming the Code of Conduct for Business Taxation in the New Tax Competition Environment, in State Aid Law and Business Taxation (I. Richelle, W. Schön & E. Traversa eds., Springer 2016).

148. M. Nouwen & P.J. Wattel, Tax Competition and the Code of Conduct for Business Taxation, in European Tax Law (7th ed., P.J. Wattel, O. Marres & H. Vermeulen eds., Wolters Kluwer 2019).

149. K. van Raad, Materials on International & EU Tax Law (13th ed., International Tax Center 2013).

150. M. Schaper, Tax Law, in Introduction to Law (2nd ed., J. Hage, A. Waltermann & B. Akkermans eds., Springer 2017).

4.2. Научные статьи

151. Алексеев, М. В. Региональная налоговая конкуренция в Канаде, США и России: оценка опыта регулирования / М. В. Алексеев, А. В. Корытин, Е. В. Мелкова // Финансовый журнал. – 2022. – Т. 14, № 6. – С. 8-24. – DOI 10.31107/2075-1990-2022-6-8-24. – EDN WBBJWN.

152. Горлова, Е. Н. Противодействие недобросовестной налоговой конкуренции: рекомендации ОЭСР и опыт России / Е. Н. Горлова // Актуальные проблемы российского права. – 2017. – № 11(84). – С. 84-90. – DOI 10.17803/1994-1471.2017.84.11.084-090. – EDN VWGTYT.

153. Демин, А. В. Метод налогового права: универсальные средства и отраслевые особенности / А. В. Демин // Финансовое право. – 2009. – № 3. – С. 11-17. – EDN JDHZAX.

154. Засыпкин, В. А. Налогово-правовые аспекты регулирования офшорных юрисдикций как инструмента повышения налоговой конкурентоспособности государств-метрополий / В. А. Засыпкин // Право и государство: теория и практика. – 2023. – № 12(228). – С. 253-256. – DOI 10.47643/1815-1337_2023_12_253. – EDN POQFAG.

155. Калинина, А. А. Недобросовестная налоговая конкуренция как фактор, способствующий уклонению от уплаты налогов / А. А. Калинина // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 3. – С. 12-16. – EDN SFUKGF.

156. Козырин А.Н. Кодификация налогового законодательства в государствах Евразийского экономического союза // Реформы и право. 2015. № 4. С. 34 - 41.

157. Козырин А.Н. Сравнительно-правовой метод в финансовом праве // Финансовое право. 2009. № 9. С. 2 – 6.

158. Милоголов, Н. С. Сравнительный анализ положений российского законодательства, связанных с созданием специальных административных районов (САР) на территориях Калининградской области и Приморского края, и холдинговых режимов, применяемых в зарубежных странах / Н. С. Милоголов, К. Н. Цаган-Манджиева // Финансовое право. – 2020. – № 5. – С. 31-34. – DOI 10.18572/1813-1220-2020-5-31-34. – EDN GFRQQT.

159. Миронова, М. А. Международно-правовая основа противодействия недобросовестной налоговой конкуренции / М. А. Миронова, А. А. Шахмаметьев // Вопросы экономики и права. – 2018. – № 117. – С. 27-33. – EDN XZCHWH.

160. Новиков, В. С. Международно-правовая система противодействия легализации преступных доходов и недобросовестной налоговой конкуренции / В. С. Новиков // Юридические исследования. – 2023. – № 9. – С. 40-69. – DOI 10.25136/2409-7136.2023.9.43402. – EDN XJWIIC.

161. Орловская, Е. А. Закон ФРГ о противодействии уклонению от уплаты налогов -новый виток борьбы с недобросовестной налоговой конкуренцией / Е. А. Орловская // Налоговед. – 2009. – № 11. – С. 66-73. – EDN KXTGGP.

162. Пономарева, К. А. Гибридные схемы с использованием статуса постоянного представительства / К. А. Пономарева // Налоговед. – 2018. – № 6. – С. 72-81. – EDN XQNAGD.

163. Соколовская, Е. В. Экономическая природа недобросовестной налоговой конкуренции / Е. В. Соколовская // Научные труды Донецкого национального технического университета. Серия: экономическая. – 2014. – № 2. – С. 85-93. – EDN SNYURH.

164. Тасалов, К. А. Роль мягкого права Европейского союза в противодействии вредоносной налоговой конкуренции / К. А. Тасалов // Налоги. – 2021. – № 4. – С. 41-45. – DOI 10.18572/1999-4796-2021-4-41-45. – EDN XKVGMZ.

165. Хаванова, И. А. Взаимозависимые лица: корпоративные покровы и фискальные проблемы / И. А. Хаванова // Журнал российского права. – 2018. – № 7(259). – С. 112-122. – DOI 10.12737/art_2018_7_10. – EDN XUKJJR.

166. Четвериков А.О. Забытые страницы истории интеграционного права: интеграционные проекты Лиги Наций и их влияние на правовые системы Всемирной торговой организации, Европейского союза и Евразийского экономического союза // Актуальные проблемы российского права. 2015. № 3. С. 131 – 142.

167. Шахмаметьев, А. А. Международное противодействие недобросовестной налоговой конкуренции / А. А. Шахмаметьев // Закон и право. – 2015. – № 10. – С. 25-27. – EDN UMUMRN.

168. A.F. Abbott & D.R. Burton, Apple, State Aids, Tax Competition, and the Rule of Law, 3204 Backgrounder (2017).

169. L. Abramovsky, A. Klemm & D. Phillips, Corporate Tax in Developing Countries: Current Trends and Design Issues, 35 Fiscal Studies 4 (2014).

170. T.V. Addison, Shooting Blanks: The War on Tax Havens, 16 Ind. J. Glob. Leg. Stud. 2 (2009).

171. M.F. Ambrosanio & M.S. Caroppo, Eliminating Harmful Tax Practices in Tax Havens: Defensive Measures by Major EU Countries and Tax Haven Reforms, 53 CTJ/RFC 3 (2005).

172. L. van Apeldoorn, International Taxation and the Erosion of Sovereignty, in Global Tax Governance: What Is Wrong with It and How to Fix It (P. Dietsch & T. Rixen eds., ECPR Press 2016).

173. M.G. Asher & R.S. Rajan, Globalization and Tax System: Implications for Developing Countries with Particular Reference to Southeast Asia, 18 ASEAN Economic Bulletin 1 (2001).

174. H.J. Ault, Tax Competition and Tax Cooperation: A Survey and Reassessment, in International Taxation in a Changing Landscape (J. Monsenego & J. Bjuvberg eds., Wolters Kluwer 2019).

175. H.J. Ault, Reflections on the Role of the OECD in Developing International Tax Norms, 34 Brook. J. Intl. L. 3 (2009).

176. R.S. Avi-Yonah, Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State, 113 Harv. L. Rev. (2000).

177. R.S. Avi-Yonah, Globalization and Tax Competition: Implications for Developing Countries, 74 Cepal Review (2001).

178. R.S. Avi-Yonah, Bridging the North/South Divide: International Redistribution and Tax Competition, 26 Mich. J. Intl. L. (2004).

179. R.S. Avi-Yonah, The OECD Harmful Tax Competition Report: A Tenth Anniversary Retrospective, 34 Brook. J. Intl. L. 3 (2009).

180. R. Azam, Ruling the World: Generating International Tax Norms in the Era of Globalization and BEPS, 50 Suffolk U. L. Rev. 4 (2017).

181. B.I. Bai, The Code of Conduct and the EU Corporate Tax Regime: Voluntary Coordination without Harmonization, 15 Journal of International and Area Studies 2 (2008).

182. W.B. Barker, Optimal International Taxation and Tax Competition: Overcoming the Contractions, 22 Nw. J. Int'l L. & Bus. (2002).

183. T. Baskaran & M.L. da Fonseca, The Economics and Empirics of Tax Competition: A Survey and Lessons for the EU, ELR 1 (2014).

184. A. Beckers, The Creeping Juridification of the Code of Conduct for Business Taxation: How EU Codes of Conduct Become Hard Law, 37 YEL 1 (2018).

185. B.L. Benson, Interstate Tax Competition, Incentives to Collude, and Federal Influences, 10 Cato Journal 1 (1990).

186. K. Biernacki, Tax System Competition: Instruments and Beneficiaries, 13 Ekonomia I Prawo Economics and Law 2 (2014).

187. R. Biswas, Introduction: Globalization, Tax Competition and Economic Development, in International Tax Competition: Globalization and Fiscal Sovereignty (R. Biswas ed., Commonwealth Secretariat 2002).

188. R. Biswas, International Trade in Offshore Business Services: Can Developing Countries Compete?, in International Tax Competition: Globalization and Fiscal Sovereignty (R. Biswas ed., Commonwealth Secretariat 2002).

189. C. Biz, Countering Tax Avoidance at the EU Level after 'Luxleaks' A History of Tax Rulings, Transparency and BEPS: Base Erosion Profit Shifting or Bending European Prospective Solutions?, XII DPTI 4 (2015).

190. D.W. Blum, The Proposal for a Global Minimum Tax: Comeback of Residence Taxation in the Digital Era?: Comment on Can GILTI + BEAT = GLOBE?, 47 Intertax 5 (2019).

191. J. Bossons, International Tax Competition: The Foreign Government Response in Canada and other Countries, 41 Nat'l Tax J. 3 (1988).

192. W. Bratton & J.A. McCahery, Tax Coordination and Tax Competition in the European Union: Evaluating the Code of Conduct on Business Taxation, 38 CML Rev. (2001).

193. Y. Brauner, What the BEPS?, 16 Fla. Tax. Rev. 2 (2014).

194. K.B. Brown, Harmful Tax Competition: The OECD View, 32 Geo. W. J. Int'l L. & Econ. 2 (1999).

195. I. Burgers & I.J. Mosquera Valderrama, Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries, 10 ELR 1 (2017).

196. F. Cachia, Analyzing the European Commission's Final Decisions on Apple, Starbucks, Amazon and Fiat Finance & Trade, EC T. Rev. 1 (2017).

197. K. Carlson, When Cows Have Wings: An Analysis of the OECD's Tax Haven Work as it Relates to Favor, Sovereignty and Privacy, 35 J. Marshall L. Rev. (2002).

198. A. Cassee, International Tax Competition and Justice: The Case for Global Minimum Tax Rates, 18 Politics, Philosophy & Economics 3 (2019).

199. L. Cerioni, Harmful tax competition revisited: why not a purely legal perspective under EC law?, 45 Eur. Taxn. 7 (2005), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

200. A. Christians, Sovereignty, Taxation and Social Contract, 18 Minn. J. Int'l L. 1 (2009).

201. A. Christians, Networks, Norms, and National Tax Policy, 9 Wash. Univ. Global Studies L. Rev. 1 (2010).

202. A. Christians, Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20, 5 Northwestern Journal of Law & Social Policy 1 (2010).

203. A. Christians, BEPS and the New International Tax Order, 2016 BYU L. Rev. 6 (2017).

204. A. Christians & L. van Apeldoorn, The OECD Inclusive Framework (BFIT 2018).

205. A. Christians & S. Shay, Assessing BEPS: Origins, Standards, and Responses (Cahiers de Droit Fiscal International vol. 102a 2017).

206. W.S. Clark, Tax Incentives for Foreign Direct Investment: Empirical Evidence on Effects and Alternative Policy Options, 48 CTJ/RFC 4 (2000).

207. B. da Silva, Taxing Digital Economy: A Critical View around the GloBE (Pillar Two), 15 FLC 2 (2020).

208. J. Dabner, The Legacy of the OECD's Harmful Tax Practices Initiative: Implications for Australia and Vanuatu, 8 APJT 4 (2004).

209. T. Dagan ed., International Tax Policy: Between Competition and Cooperation (CUP 2018).

210. C.O.F. de Almeida & M.E. Pereira, Brazilian Perspectives on Secret, Cooperation and International Tax Competition, 40 CIAT/AEAT/IEF Tax Administration Rev. (2016).

211. M.F. de Wilde, Tax Competition within the European Union: Is the CCCTB Directive a Solution?, ELR 1 (2014).

212. D. Deák, Illegal State Aid and Harmful Tax Competition: The Case of Hungary, 24 Society and Economy 1 (2002).

213. M.P. Devereux, Business Taxation in a Globalized World, 24 Oxford Review of Economic Policy 4 (2008).

214. M.P. Devereux & S. Loretz, What do we Know about Corporate Tax Competition?, 66 Nat'l Tax J. 3 (2013).

215. D. Dharmapala, What Problems and Opportunities are Created by Tax Havens?, 24 Oxford Review of Economic Policy 4 (2008).

216. K.M. Diaw & J. Gorter, Harmful Tax Practices: To Brook or to Ban?, 59 Public Finance Analysis 2 (2002/2003).

217. P. Dietsch, Catching Capital: The Ethics of Tax Competition (OUP 2005).

218. P. Dietsch, Rethinking Sovereignty in International Fiscal Policy, 37 Rev. Int'l Stud. (2011).

219. P. Dietsch, Whose Tax Base? The Ethics of Global Tax Governance, in Global Tax Governance: What Is Wrong with It and How to Fix It (P. Dietsch & T. Rixen eds., ECPR Press 2016).

220. P. Dietsch & T. Rixen, Tax Competition and Global Background Justice, 22 The Journal of Political Philosophy 2 (2014).

221. K. Dirix, Harmful Tax Competition: Six Belgian Tax Incentives under the Microscope, EC T. Rev. 5 (2013).

222. S. Douma, BEPS and European Union Law (Cahiers de Droits Fiscal International vol. 102a 2017).

223. A.P. Dourado, The Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) in Pillar II, 48 Intertax 2 (2020).

224. S. Drezgić, Harmful Tax Competition in the EU with Reference to Croatia, 23 Journal of Economics and Business 1 (2005).

225. M.C. Durst, Poverty, Tax Competition, and Base Erosion, 89 Tax Notes International 12 (2018).

226. L. Eden, Taxing Multinationals: The GloBE Proposal for a Global Minimum Tax, 49 Tax Mgt. Int'l J. 1 (2020).

227. L. Eden & R.T. Kudrle, Tax Havens: Renegade States in the International Tax Regime?, 27 Law & Policy 1 (2005).

228. T. Edgar, Corporate Income Tax Coordination as a Response to International Tax Competition and International Tax Arbitrage, 51 CTJ/RFC 3 (2003).

229. D.C. Elkins, The Merits of Tax Competition in a Globalized Economy, 91 Indiana L. J. 3 (2006).

230. J. Englisch & A. Yevgenyeva, The Upgraded Strategy against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan, British L. Rev. 5 (2013).

231. D. Fabris, To Open or to Close the Box: Patent Box Regimes in the EU between R&D Incentives and Harmful Tax Practices, 11 Amsterdam Law Forum 1 (2019).

232. J. Fairhurst, Law of the European Union (6th ed., Pearson Longman 2007).

233. L.V. Faulhaber, The Trouble with Tax Competition: From Practice to Theory, 71 Tax L. Rev. (2018).

234. S. Fung, The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project, 10 ELR 2 (2017).

235. M. Gaffney, Competition: More Harm than Good, 10 Int'l T. Rev. 1 (1999).

236. P. Genschel, A. Kemmerling & E. Seils, Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market, 49 JCMS 3 (2011).

237. P. Genschel & T. Rixen, Settling and Unsettling the Transnational Legal Order of International Taxation, in Transnational Legal Orders (T.C. Halliday & G. Shaffer eds., CUP 2015).

238. P. Genschel & P. Schwarz, Tax Competition: A Literature Review, 9 Socio-Economic Review 2 (2011).

239. W. Gilmore, The OECD, Harmful Tax Competition and Tax Havens: Towards an Understanding of the International Legal Context, 27 Commonwealth Law Bulletin 1 (2001).

240. H. Gribnau, Improving the Legitimacy of Soft Law in EU Tax Law, 35 Intertax 1 (2007).

241. H. Gribnau, Soft Law and Taxation: EU and International Aspects, 2 Legisprudence 2 (2008).

242. H. Gribnau, Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility, ELR 1 (2017).

243. P. Habimana, In Search of the Boundaries between Harmless and Harmful Tax Competition, 13 Amsterdam Law Forum 1, pp. 31-50 (2021).

244. P. Habimana, The Polarities of Tax Competition, 12 The Journal of Sustainable Development, Law and Policy 2, pp. 314-331 (2021).

245. R.M. Hammer & J. Owens, OECD: Promoting Tax Competition, 12 Int'l T. Rev. 5 (2001).

246. A. Harpaz, Taxation of the Digital Economy: Adapting a Twentieth-Century Tax System to a Twenty-First-Century Economy, 46 Yale J. Int'l L. 1 (2021).

247. P. Harris & D. Olivier, International Commercial Tax (CUP 2010).

248. A. Haupt & W. Peters, Restricting Preferential Tax Regimes to Avoid Harmful Tax Competition, 35 Reg. Sci. Ur. Econ. (2005).

249. M. Hearson, The Challenges for Developing Countries in International Tax Justice, 54 J. Dev. Stud. 10 (2018).

250. F. Heitmüller & I.J. Mosquera Valderrama, Special Economic Zones facing the Challenges of International Taxation: BEPS Action 5, EU Code of Conduct, and the Future, 24 JIEL (2021).

251. V. Hernandez Guerrero, Defining the Balance between Free Competition and Tax Sovereignty in EC and WTO Law: The 'due respect' to the General Tax System, 5 German L. J. 1 (2004).

252. R.J. Hines, Jr., How Serious is the Problem of Base Erosion and Profit Shifting?, 62 CTJ/RFC 2 (2014).

253. A. Hishikawa, The Death of Tax Havens, 25 BC Int'l & Comp. L. Rev. (2002).

254. M.P. van der Hoek, Tax Harmonization and Competition in the European Union, 1 eJournal of Tax Research 1 (2003).

255. N. Huls, Constitutionalism à la Rwandaise, in Constitutionalism and the Rule of Law: Bridging the Idealism and Realism (M. Adams, A. Meuwese & E.H. Ballin eds., CUP 2017).

256. S. Jogarajan & M. Stewart, Harmful Tax Competition: Defeat or Victory?, 22 Austl. Tax. F. (2007).

257. R.A. Johnson, Why Harmful Tax Practices will Continue after Developing Nations Pay: A Critique of the OECD's Initiative against Harmful Tax Competition, 26 BC Third World L. J. 2 (2006).

258. T. Katsushima, Harmful Tax Competition, 27 Intertax 11 (1999).

259. P. Kent, Law of the European Union (4th ed., Pearson Longman 2008).

260. P. Lampreave, Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union, 65 BFIT 6 (2011).

261. P. Letete, Between Tax Competition and Tax Harmonization: Coordination of Value Added Taxes in SADC Member States, Law Democracy and Development 16 (2012).

262. S. Leviner, The Intricacies of Tax and Globalization, 5 CJTL (2014).

263. J. Li, Tax Sovereignty and International Tax Reform: The Author's Response, 52 CTJ/RFC 1 (2004).

264. H.M. Liebman, W. Heyvaert & V. Oyen, Countering Harmful Tax Practices: BEPS Action 5 and EU Initiatives – Past Progress, Current Status and Prospects, 56 Eur. Taxn. 2/3 (2016), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

265. M. Littlewood, Tax Competition: Harmful to Whom?, 26 Mich. J. Intl. L. 1 (2004).

266. P. Malanczuk, Akehurst's Modern Introduction to International Law (7th ed., Routledge 1997).

267. Y. Margalioth, Tax Competition, Foreign Direct Investments and Growth: Using the Tax System to Promote Developing Countries, 23 Virginia Tax Review (2003).

268. R. Mason, The 2021 Compromise, 172 Tax Notes Federal (2021).

269. R. Mason, The Transformation of International Tax, 114 The American Journal of International Law 3 (2020).

270. B. Maurer, From the Revenue Rule to Soft Law and Back Again: The Consequences for 'Society' of the Social Governance of International Tax Competition, in Rules of Law and Laws of Ruling: On the Governance of Law (F.V. Benda-Beckmann, K.V. Benda-Beckmann & J. Eckert eds., Ashgate Publishing 2009).

271. G.A. McCarthy, Promoting a More Inclusive Dialogue, in International Tax Competition: Globalization and Fiscal Sovereignty (R. Biswas ed., Commonwealth Secretariat 2002).

272. J. McLaren, The OECD's Harmful Tax Competition Project: Is It International Tax Law?, 24 Austl. Tax. F. (2009).

273. G.M. Melo, Taxation in the Global Arena: Preventing the Erosion of National Tax Bases or Impinging on Territorial Sovereignty (A Critique of the OECD'S Report: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue), 12 Pace International L. Rev. (2000).

274. G. Meussen, The EU-fight against Harmful Tax Competition: Future Developments, EC T. Rev. 3 (2002).

275. J.M. Mintz, Corporate tax holidays and investment, 4 The World Bank Economic Review 1 (1990).

276. J.M. Mintz & M. Smart, Recent Developments in Tax Coordination: A Panel Discussion by Bev Dahlby, Robert Henry, Michael Keen, and David E. Wildasin, 48 CTJ/RFC 2 (2000).

277. D. Mitchell, Between the Lines: Havens can wait, 131 Foreign Policy (2002).

278. N.E. Mitu, Tax Competition: Areas of Display and Effects, XII European Research Studies 2 (2009).

279. F.G. Morina, The Legal Aspect of the Tax Competition in EU: Case of Kosovo, 3 Sriwijaya L. Rev. 1 (2019).

280. A.P. Morriss & L. Moberg, Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against Harmful Tax Competition, 4 CJTL 1 (2012).

281. I.J. Mosquera Valderrama, Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism, 7 World Tax J. 3 (2015), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

282. I.J. Mosquera Valderrama, Output Legitimacy Deficits and the Inclusive Framework of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative, 72 BFIT 3 (2018).

283. G. Nicodème, On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices, 62 Nat'l Tax J. 4 (2009).

284. H. Nijkamp, EU Stands up to Harmful Regimes, 12 Int'l T. Rev. 3 (2001).

285. N. Noked, Defense of Primary Taxing Rights, 40 Virginia Tax Review 2 (2021).

286. N. Noked, From Tax Competition to Subsidy Competition, 42 U. Pa. J. Intl. L. 2 (2020).

287. M. Nouwen, The Gathering Momentum of International and Supranational Action against Aggressive Tax Planning and Harmful Tax Competition: The State of Play of recent Work of the OECD and European Union, 53 Eur. Taxn. 10 (2013), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

288. M. Nouwen, The European Code of Conduct Group Becomes Increasingly Important in the Fight against Tax Avoidance: More Openness and Transparency is Necessary, 45 Intertax 2 (2017).

289. A.W. Oguttu, International tax competition, Harmful tax practices and the 'Race to the bottom': a special focus on unstrategic tax incentives in Africa, 51 CILJSA 3 (2018).

290. J. Otieno-Odek, Law of Regional Integration: A Case Study of the East African Community, in Harmonisation of Laws in the East African Community: The State of Affairs with Comparative Insights from the European Union and other Regional Economic Communities (J. Döveling et al. eds., LawAfrica Publishing 2018).

291. M. Orlov, The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis, 32 Intertax 2 (2004).

292. J. Owens & R. McDonell, Inter-agency Cooperation and Good Tax Governance in Africa: An Overview, in Inter-agency Cooperation and Good Tax Governance in Africa (J. Owens ed., PULP 2017).

293. I.O. Ozai, Tax Competition and the Ethics of Burden Sharing, 42 Fordham Int'l L. J. 1 (2018).

294. R. Palan, Tax Havens under Attack, 69 The World Today 3 (2013).

295. F. Parisi & N. Ghei, The Role of Reciprocity in International Law, 36 Cornell Int'l L. J. 93 (2003).

296. O. Pastukhov, Counteracting Harmful Tax Competition in the European Union, Sw. J. I. L. 16 (2010).

297. B. Persaud, The OECD Harmful Tax Competition Policy: A Major Issue for Small States, in International Tax Competition: Globalization and Fiscal Sovereignty (R. Biswas ed., Commonwealth Secretariat 2002).

298. S. Piciotto et al., For a Better GLOBE: A Minimum Effective Tax Rate for Multinationals, 101 Tax Notes International (2021).

299. C. Pinto, EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?, 26 Intertax 12 (1998).

300. D. Pinto, Governance in a Globalized World: Is it the End of the Nation State?, in International Tax Competition: Globalization and Fiscal Sovereignty (R. Biswas ed., Commonwealth Secretariat 2002).

301. C.M. Radaelli, Harmful Tax Competition in the EU: Policy Narratives and Advocacy Coalitions, 37 JCMS 4 (1999).

302. C.M. Radaelli, Harmful Tax Competition in the EU: Policy Narratives and Advocacy Coalitions, 37 JCMS 4 (1999).

303. C.M. Radaelli, The Code of Conduct against Harmful Tax Competition: Open Method of Coordination in Disguise, 81 Public Administration (2003).

304. G.J. Ramos, The OECD in the G20: A Natural Partner in Global Governance, 43 Geo. W. Int'l L. Rev. (2011).

305. A. Riccardi, Implementing a (Global?) Minimum Corporate Income Tax: An Assessment of the so-called 'Pillar Two' from the Perspective of Developing Countries, 4 Nordic Journal on Law and Society 1 (2021).

306. D.M. Ring, What's at Stake in the Sovereignty Debate: International Tax and the Nation-State, 49 Va. J. Int'l L. 1 (2008).

307. D.M. Ring, Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation, 9 Fla. Tax. Rev. 5 (2009).

308. T. Rixen, Tax Competition and Inequality: The Case for Global Tax Governance, Global Governance 17 (2011).

309. T. Rixen, Taxation and Cooperation: International Action against Harmful Tax Competition, in Globalization: State of the Art and Perspectives (S.A. Schirm ed., Routledge 2007).

310. S.A. Rocha, The Other Side of BEPS: 'Imperial Taxation' and 'International Tax Imperialism, in Tax Sovereignty in the BEPS Era (S.A. Rocha & A. Christians eds., Wolters Kluwer 2017).

311. M. Ronzoni, Tax Competition: A Problem of Global or Domestic Justice?, in Global Tax Governance: What Is Wrong with It and How to Fix It (P. Dietsch & T. Rixen eds., ECPR Press 2016).

312. M. Rushton, Interprovincial Tax Competition and Tax Reform in Saskatchewan, 48 CTJ/RFC 2 (2000).

313. J.G. Salinas, The OECD Tax Competition Initiative: A Critique of its Merits in the Global Marketplace, 25 Hous. J. Int'l L. 3 (2003).

314. L.B. Samuels & D.C. Kolb, The OECD Initiative: Harmful Tax Practices and Tax Havens, 79 Taxes (2001).

315. R. Sanders, The Fight against Fiscal Colonialism: The OECD and Small Jurisdictions, 365 The Round Table (2002).

316. A.C. Santos & C.M. Lopes, Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent Establishment, EC T. Rev. 5/6 (2016).

317. P.T. Scanlan, Globalization and Tax-Related Issues: What are the Concerns?, in International Tax Competition: Globalization and Fiscal Sovereignty (R. Biswas ed., Commonwealth Secretariat 2002).

318. J.C. Sharman, Norms, Coercion and Contracting in the Struggle against 'Harmful' Tax Competition, 60 Aust. J. Int'l Aff. 1 (2006).

319. V. Sobotková, Revisiting the Debate on Harmful Tax Competition in the European Union, 36 Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis 4 (2012).

320. V.P. Stefan, The Effectiveness of Tax Incentives in Attracting Investment: Evidence from Developing Countries, 51 Réflets et perspectives de la vie économique 3 (2012).

321. R. Szudoczky & J.L. van de Streek, Revisiting the Dutch Interest Box under the EU State Aid Rules and the Code of Conduct: When a 'Disparity' is Selective and Harmful, 38 Intertax 5 (2010).

322. S. Tandon, The Need for Global Minimum Tax: Assessing Pillar Two Reform, 50 Intertax 5 (2022).

323. R. Teather, Harmful Tax Competition? (Blackwell Publishers 2002).

324. B.J.M. Terra & P.J. Wattel, European Tax Law (5th ed., Kluwer 2008).

325. G. Tobin & K. Walsh, What Makes a Country a Tax Haven? An Assessment of International Standards Shows Why Ireland Is Not a Tax Haven, 44 Economic and Social Review 3 (2013).

326. A. Townsend, The Global Schoolyard Bully: The Organization for Economic Cooperation and Development's Coercive Efforts to Control Tax Competition, 25 Fordham Int'l L. J. 1 (2001).

327. E. Traversa & A. Flamini, Fighting Harmful Tax Competition through EU State Aid Law: Will the Hardening of Soft Law Suffice, EStAL 3 (2015).

328. E. Traversa & P.M. Sabbadini, State Aid Policy and the Fight against Harmful Tax Competition in the Internal Market: Tax Policy Disguise, in EU Tax Law and Policy in the 21st Century (W. Haslener, G. Kofler & A. Rust eds., Kluwer Law International 2017).

329. P.J. Wattel, Forum: Interaction of State Aid, Free Movement, Policy Competition and Abuse Control in Direct Tax Matters, 5 World Tax J. 1 (2013), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

330. M.C. Webb, Defining the boundaries of legitimate state practice: Norms, transnational actors and the OECD's project on harmful tax competition, 11 Review of International Political Economy 4 (2004).

331. J.D. Wilson, Theories of Tax Competition, 52 Nat'l Tax J. 2 (1999).

332. F. Wishlade, When Policy Worlds Collide: Tax Competition, State Aid, and Regional Economic Development in the EU, 34 Journal of European Integration 6 (2012).

333. J. Wouters & S. van Kerckhoven, The OECD and the G20: An Ever Closer Relationship, 43 Geo. W. Int'l L. Rev. (2011).

334. M. Wróblewska, Harmful Tax Competition in a Globalized World: Does the World Trade Organization Deal with this Issue?, Studia Iuridica 1 (2016).

335. I. Zammit, Centralized Intellectual Property Business Models: Tax Implications of EU Patent Box Regimes (BFIT 2015).

4.3. Диссертации и авторефераты диссертаций

336. Баев, С. А. Правовое регулирование избежания двойного налогообложения в отношениях между Российской Федерацией и государствами Европейского Союза: специальность 12.00.14 "Административное право; административный процесс": диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Баев Сергей Александрович. – Москва, 2007. – 146 с. – EDN NOTQAH.

337. Винницкий, Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: специальность 12.00.14 "Административное право; административный процесс": диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Винницкий Данил Владимирович. – Екатеринбург, 2003. – 436 с. – EDN NMKWLB.

338. Гончаренко, И. А. Механизм разрешения налоговых споров в Великобритании и ЕС: специальность 12.00.14 "Административное право; административный процесс": диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Гончаренко Илья Арнольдович. – Москва, 2001. – 160 с. – EDN NLYKEH.

339. Гончаренко, И. А. Правовой режим зон льготного налогообложения: особенности и тенденции развития (на примере РФ и США): диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Гончаренко Илья Арнольдович, 2023. – 324 с. – EDN KWHFZO.

340. Захаров, Е. А. Налогообложение иностранных организаций, осуществляющих экономическую деятельность через постоянное представительство сервисного типа – "SERVICE PERMANENT ESTABLISHMENT" (на примере правовой системы России и группы БРИКС): специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право" : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Захаров Евгений Алексеевич, 2021. – 234 с. – EDN SNZWTW.

341. Иванов, Д. О. Регулирование налогообложения прибыли компаний в праве ЕС: специальность 12.00.14 "Административное право; административный процесс": диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Иванов Денис Олегович. – Москва, 2009. – 156 с. – EDN QEOFVJ.

342. Курдяев, А. Е. Финансово-правовое регулирование налоговой гармонизации в Европейском союзе: специальность 12.00.00 "Юридические науки": автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Курдяев Анатолий Евгеньевич. – Москва, 2012. – 24 с. – EDN SVDEWB.

343. Маташева, О. Д. Международно-правовое регулирование налоговых отношений в Европейском Союзе: специальность 12.00.10 "Международное право; Европейское право": диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Маташева Ольга Дмитриевна. – Москва, 2007. – 172 с. – EDN NOXLZD.

344. Пономарева, К. А. Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц и доходов физических лиц в Российской Федерации и Европейском Союзе: сравнительно-правовое исследование: специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право": диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Пономарева Карина Александровна, 2021. – 449 с. – EDN LYATWL.

345. Садчиков, М. Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации: специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право": диссертация на соискание ученой степени

доктора юридических наук / Садчиков Михаил Николаевич, 2021. – 426 с. – EDN BCABEG.

346. Синицына, М. Л. Налоговый федерализм в Европейском Союзе: специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право": диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Синицына Мария Леонидовна. – Москва, 2013. – 210 с. – EDN SUQSST.

347. Тасалов, К. А. Правовое регулирование противодействия избежанию уплаты налога на прибыль организаций в Российской Федерации и Европейском Союзе: специальность 51.20.00: диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Тасалов Кирилл Артемьевич, 2022. – 172 с. – EDN LGPNOJ.

348. Толстопятенко, Г. П. Европейское налоговое право (Проблемы теории и практики) : специальность 12.00.14 "Административное право; административный процесс" : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Толстопятенко Геннадий Петрович. – Москва, 2001. – 317 с. – EDN NLVFIV.

349. Токарева, К. К. Документы организации экономического сотрудничества и развития в системе источников налогового права Российской Федерации: специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право": диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Токарева Кристина Константиновна, 2019. – 241 с. – EDN JRWXMH.

350. Хаванова, И. А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права: специальность 12.00.10 "Международное право; Европейское право": автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук / Хаванова Инна Александровна. – Москва, 2016. – 52 с. – EDN ZQCDBH.

351. Шахмаметьев, А. А. Таможенный режим по законодательству России и Франции (Сравнительное исследование на примере режима таможенного

склада): специальность 12.00.14 "Административное право; административный процесс": диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Шахмаметьев Алексей Алимович. – Москва, 2002. – 207 с. – EDN NLZRBR.

352. I. Calich, The Impact of Globalization on the Position of Developing Countries in the International Tax System (LSE 2011).

353. S. Douma, Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement (Leiden Univ. 2011).

354. S.N. Fard, Is Reciprocity a Foundation of International Law or Whether International Law Creates Reciprocity? (Aberystwyth Univ. 2013).

355. J. McLaren, Will Tax Havens Survive in the New International Legal Environment? (RMIT Univ. 2010).

356. L.A. Mello, Tax Competition and the Case of Bank Secrecy Rules: New Trends in International Tax Law (Univ. Michigan 2012).

357. M.F. Nouwen, Inside the EU Code of Conduct Group: 20 Years of Tackling Harmful Tax Competition (UVA 2020).

358. A.W. Oguttu, Curbing Offshore Tax Avoidance: The Case of South African Companies and Trusts (UNISA 2007).

359. C. Pinto, Tax Competition and EU Law (UVA 2002).

360. P. Repyeuski, Free Zones in the Commonwealth of Independent States: A Proposed Regulatory Model (Manchester Univ. 2008).

361. M. Seeruthun-Kowalczyk, Hard Law and Soft Law Interactions in EU Corporate Tax Regulation: Exploration and Lessons for the Future (Edinburgh Univ. 2011).

362. D.S. Smit, Freedom of Investment between EU and non-EU Member States and its Impact on Corporate Income Tax Systems within the European Union (Tilburg Univ. 2011).

363. R. Snoeij, International Tax Aspects of Sovereign Wealth Investors: A Source State Perspective (EUR 2018).

364. W.B. Vlcek, Small States and the Challenge of Sovereignty: Commonwealth Caribbean Offshore Financial Centers and Tax Competition (Univ. London 2006).

365. M.F. de Wilde, Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market (EUR 2015).

5. Интернет-ресурсы

366. Закон.ру. Обмен налоговой информацией См.: https://zakon.ru/blog/2024/01/16/obmen_nalogovoj_informaciej (дата обращения: 09.06.2024).

367. Каталог участников проекта «Сколково» [Электронный ресурс]. URL: https://navigator.sk.ru/?q=N4IgZiBcoC4IYHMDOB9GBPADgUyiA9gE4gA0IAloQDZShiH4C2epIM%2BLAvmY9beA2aQQrdlzIw%2B0AUxYSOwkNxBIArgCNG5GAGF8qgHYwoARjIBjJpjgH0KQtgBu2A6tzT6sxfPEhzUukE5NgURTmUkPABaRmxGdWxCFCRyA3NcMkxTTiA (дата обращения: 07.08.2023).

368. Официальный сайт Департамента доходов Таиланда [Электронный ресурс]. URL: https://www.rd.go.th/english/6044.html (дата обращения: 30.11.2023).

369. Официальный сайт Министерства технологий и инноваций Бразилии [Электронный ресурс]. URL: https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/lei-do-bem (дата обращения: 30.11.2023).

370. Официальный сайт Министерства финансов Сербии [Электронный ресурс]. URL: https://mfin.gov.rs/ (дата обращения: 30.11.2023).

371. Приказ № 292-Пр Об утверждении Методики по локализации [Электронный ресурс]. URL: https://old.sk.ru/news/m/wiki/22769/download.aspx (дата обращения: 07.08.2023).

372. ФНС России. Список офшорных юрисдикций [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/megdunarodnoe/spisok_ofshor/ (дата обращения: 19.06.2024).

373. Council of the EU. Criteria for establishing the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL:

https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/ (дата обращения: 05.12.2023).

374. Council of the EU. Code of Conduct Group (Business Taxation) [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/ (дата обращения: 25.12.2023).

375. Council of the EU. Council conclusions on the reform of the Code of Conduct for Business Taxation [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/media/59966/st14452-en22.pdf (дата обращения: 25.12.2023).

376. Council of the EU. Taxation: British Virgin Islands, Costa Rica, Marshall Islands and Russia added to EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [Электронный ресурс]. URL: https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2023/02/14/taxation-british-virgin-islands-costa-rica-marshall-islands-and-russia-added-to-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions-for-tax-purposes/ (дата обращения: 05.12.2023).

377. ECOFIN. Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, 14 February 2023 [Электронный ресурс]. URL: https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6375-2023-INIT/en/pdf (дата обращения: 05.12.2023).

378. EY Global. Worldwide Corporate Tax Guide 2023 [Электронный ресурс]. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2023/ey-worldwide-corporate-tax-guide-21-sep-2023-v2.pdf (дата обращения: 25.12.2023).

379. Innovation and Technology Commission - Enhanced Tax Deduction for R&D - Designated Local Research Institutions (DLRI) [Электронный ресурс]. URL: https://www.itc.gov.hk/en/fund_app/dlri/apply.html (дата обращения: 30.11.2023).

380. Malaysian Investment Development Authority [Электронный ресурс]. URL https://www.mida.gov.my/wp-content/uploads/2021/06/GD_IP_08062021.pdf (дата обращения: 30.11.2023).

381. OECD. Global forum on transparency and exchange of information on tax purposes. См.: www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/ (дата обращения: 09.06.2024).

382. OECD, List of Unco-operative Tax Havens [Электронный ресурс] URL: https://www.oecd.org/tax/harmful/listofunco-operativetaxhavens.htm (дата обращения: 18.12.2023).

383. OECD Pillars. Pillar Two GloBE Rules: Summary [Электронный ресурс]. URL: https://oecdpillars.com/pillar-tab/overview/ (дата обращения: 04.06.2024).

384. R&D tax incentives and innovation: Examining the role of programme design in China – Xiaoyong Dai, Gary Chapman [Электронный ресурс]. URL: https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0166497221002005 (дата обращения: 30.11.2023).