



**Виталий Алексеевич
ЗАСЫПКИН,**

аспирант кафедры
финансового права
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА)
s0146594@msal.edu.ru
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

Недобросовестная налоговая конкуренция и офшорные юрисдикции: категории в международном налоговом праве

Аннотация. В статье анализируется налоговая конкуренция, в частности ее подвид — недобросовестная налоговая конкуренция, как проблема, на которую обратило внимание международное сообщество в лице прежде всего ОЭСР. Автор произвел сравнение признаков недобросовестной налоговой конкуренции и офшорной юрисдикции, которые влияют на оценку налоговой политики государства или территории с точки зрения международного налогообложения. Кроме того, в статье представлен анализ государственно-правового статуса офшорных юрисдикций, который сможет помочь в дальнейшем научном исследовании данной проблематики.

Ключевые слова: налоговая конкуренция, налоговое право, международное налоговое право, международное налогообложение, офшорные юрисдикции, ОЭСР.

DOI: 10.17803/2311-5998.2022.96.8.156-168

VITALY A. ZASYPKIN,

postgraduate student of Department in Financial Law
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)

s0146594@msal.edu.ru

9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

Unfair tax competition and offshore jurisdictions: categories in international tax law

Abstract. The article analyzes tax competition, in particular, its subspecies — unfair tax competition, as a problem that the international community, primarily the OECD, has paid attention to. The author compared the signs of unfair tax competition and offshore jurisdiction, which affect the assessment of the tax policy of a state or territory in terms of international taxation. In addition, the article presents an analysis of the state-legal status of offshore jurisdictions, which can help in further scientific research on this issue.

Keywords: tax competition, tax law, international tax law, international taxation, offshore jurisdictions, OECD.

Американская революция была обусловлена чрезвычайно высоким и несправедливым налогообложением со стороны английской метрополии. Война за независимость американских колоний привела к образованию нового государства — Соединенных Штатов Америки. Именно федеративная

территориальная организация США позволила конкурировать различным штатам между собой. Особенного успеха в борьбе за налоговые поступления добивались небольшие и бедные штаты, расположенные недалеко от основных экономических центров страны, в частности штат Делавэр. Именно эти штаты стали прообразами офшорных юрисдикций.

За последние два столетия с развитием международной торговли и монополизацией отдельных отраслей экономики капитал перетекает из экономических центров в офшорные юрисдикции все стремительнее. Сейчас льготный налоговый режим можно получить выгодно по всему миру. Государства конкурируют за налоговые поступления тех, чья деятельность выходит за пределы государства. Налоговая конкуренция приобрела всеобщий характер.

Эта тема начала рассматриваться исследователями из различных государств мира с конца 1980-х гг., когда стали появляться приоритетные акты ОЭСР и ООН в данной области¹. Тогда американские исследователи Дж. Д. Уилсон и Д. Э. Уалдасин обратили внимание на эту проблему². В результате исследования налоговой политики государства были сформулированы три основных определения налоговой конкуренции:

- в широком смысле — любая форма несогласованного установления налогов независимым государством;
- в узком смысле — влияние налоговой политики на распределение доходов от налогообложения между государственными бюджетами;
- в самом узком смысле — несогласованное установление налога независимым государством, при котором политические решения каждого государства оказывают влияния на перемещение мобильных налоговых баз между юрисдикциями в пределах соответствующих государств³.

В дальнейшем налоговая конкуренция стала рассматриваться как соперничество многочисленных налоговых юрисдикций за право привлечения в свою национальную экономику «глобальных налогоплательщиков», чтобы претендовать на обложение их доходов как от операций внутри данной фискальной территории, так и за рубежом⁴.

В современной литературе налоговая конкуренция также исследуется как соперничество государственных властей за налоговые ресурсы с использованием инструментов налогообложения для целей привлечения их в поле действия национального налогового законодательства⁵.

¹ Шахматетьев А. А. Международное налоговое право. М. : Международные отношения, 2014. С. 145.

² Theories of Tax Competition. By: Wilson, John Douglas // National Tax Journal. June 99. Vol. 52. Is. 2. P. 36.

³ Пузин А. М. Происхождение и современные аспекты развития международной налоговой конкуренции // Статистика и экономика. 2007. № 1. С. 18—22.

⁴ Погорлецкий А. И. Налоговая конкурентоспособность России в контексте безопасного развития современного общества // Вестник УрФУ. Серия : Экономика и управление. 2012. № 3. С. 125—133.

⁵ Пузин А. М. Указ. соч.



Иными словами, можно сказать, что налоговая конкуренция представляет собой:

- международную борьбу между юрисдикциями (государствами и территориями государств) за доход глобальных налогоплательщиков — граждан и компаний, выраженную в предложении льготных условий налогообложения;
- внутригосударственную борьбу между территориальными единицами государства (регионами, автономиями и др.) за доход крупнейших налогоплательщиков государства — граждан и компаний, выраженную в предложении льготных условий налогообложения.

Недобросовестная налоговая конкуренция

Исходя из представленных определений, налоговая конкуренция не несет в себе значительной опасности и вреда. Характер глобальной проблемы приобретает явление недобросовестной (губительной) налоговой конкуренции, которая является разновидностью налоговой конкуренции наряду с другим ее видом — добросовестной (равноправной) конкуренцией⁶.

Организация экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР) определила в 1998 г. следующие признаки недобросовестной налоговой конкуренции:

- 1) нулевые или номинальные ставки налогообложения (*Noorlow effective tax rates*);
- 2) ограниченные в доступе налоговые режимы (*Ringfencing of regimes*);
- 3) недостаточная прозрачность в действиях государственных органов по применению нормативных правовых актов (*Lack of transparency*);
- 4) отсутствие эффективного обмена информацией по налоговым вопросам с другими странами (*Lack of effective exchange of information*)⁷.

Позднее ОЭСР определила еще несколько признаков недобросовестной налоговой конкуренции, которые вытекают из вышеперечисленных:

- 1) искусственное формирование налогооблагаемой базы;
- 2) отказ от соблюдения международных принципов трансфертного ценообразования;
- 3) доход от иностранного источника освобождается от налогообложения в стране-резиденте;
- 4) договорный характер налоговой ставки, налоговой базы и других элементов налогообложения;
- 5) наличие положений о конфиденциальности;
- 6) доступ к широкой сети налоговых соглашений;
- 7) налоговый режим позиционируется как средство минимизации налогового бремени;
- 8) налоговый режим поддерживает исключительно операции и соглашения, которые проводятся с целью оптимизации налогов⁸.

⁶ Уклонение от уплаты налогов: проблемы и решения : монография / И. А. Майбуров [и др.]. М. : Юнити-Дана, 2015. С. 118.

⁷ OECD. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. 1998 (Box II). P. 25—27.

⁸ Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Report. P. 40.

Офшорные юрисдикции

Основными субъектами недобросовестной налоговой конкуренции являются офшорные юрисдикции. Согласно приказу Минфина России от 13.11.2007 № 108н «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)» (далее — приказ Минфина России № 108н), офшорная зона — государство или территория, предоставляющие льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающие раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций⁹. Также применимы термины «офшорная юрисдикция», «налоговое убежище» или «налоговая гавань».

В соответствии с позицией ОЭСР, выраженной в списках офшорных юрисдикций¹⁰, наличие недобросовестной налоговой конкуренции — существенный признак признания территории или государства офшорной юрисдикцией¹¹.

Можно выделить следующие признаки офшорной юрисдикции, согласно докладу ОЭСР «Вредоносная налоговая конкуренция: формирующаяся глобальная проблема», которые частично совпадают с признаками недобросовестной налоговой конкуренции:

- 1) нулевые или номинальные ставки налогообложения (*Noorlow effective tax rates*);
- 2) отсутствие эффективного обмена информацией по налоговым вопросам с другими странами (*Lack of effective exchange of information*);
- 3) недостаточная прозрачность в действиях государственных органов по применению нормативных правовых актов (*Lack of transparency*);
- 4) отсутствие реальной экономической активности компании в данной юрисдикции (*No substantial activities*)¹².

Исходя из этих признаков офшорной юрисдикции, можно сделать вывод, что офшорная юрисдикция образуется в связи с проведением политики недобросовестной налоговой конкуренции, так как их признаки частично совпадают.

К 2009 г. ОЭСР выработала следующую классификацию государств и территорий:

- 1) юрисдикции, которые в достаточной степени имплементировали международные налоговые стандарты (40 государств и территорий, в том числе Мальта, Российская Федерация, США, Сейшельские острова);
- 2) юрисдикции, которые взяли на себя обязательства по принятию международных налоговых стандартов, но пока еще не в достаточной мере их имплементировали:
 - 2.1.) офшорные юрисдикции, или «налоговые убежища» (36 государств и территорий, в том числе Монако, Панама, Бахрейн);

⁹ Зарегистрирован в Минюсте России 03.12.2007 № 10598.

¹⁰ OECD. A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard, 2009. P. 1.

¹¹ Горлова Е. Н. Противодействие недобросовестной налоговой конкуренции: рекомендации ОЭСР и опыт России // Актуальные проблемы российского права. 2017. № 11.

¹² OECD. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998 (Box I). P. 21—23.



2.2.) иные финансовые центры (8 государств и территорий, в том числе Бруней, Чили, Гватемала, Сингапур);

- 3) юрисдикции, которые не взяли на себя обязательств по принятию международных налоговых стандартов (Коста-Рика, Лабуан (Малайзия), Филиппины, Уругвай)¹³.

В последнюю категорию попали территории и государства, налоговое законодательство которых позволяет резидентам других государств производить уклонение от уплаты налогов. Попав в список подобных юрисдикций и испугавшись возможных международных санкций, эти страны согласились на сотрудничество с ОЭСР и взяли на себя обязательства по принятию международных стандартов налогообложения.

В соответствии с Приложением к указанию Банка России от 07.08.2003 № 1317-У также создана классификация офшорных зон. При этом в зависимости от группы устанавливаются различные требования к проведению операций и определению размера резервов по операциям:

- 1) юрисдикции, для которых не требуется резервирования;
- 2) юрисдикции, для которых размер резервов составляет 25 %;
- 3) юрисдикции, для которых размер резервов составляет 50 %¹⁴.

С помощью списка ОЭСР 2009 г. легко отделить офшорные юрисдикции, перечень которых установлен Банком России, от списка офшорных зон, перечень которых установлен Министерством финансов РФ¹⁵. Перечень Минфина России обладает большим практическим значением с точки зрения международного налогового права, так как именно этот нормативный правовой акт в большей степени формирует методы обеспечения государственных фискальных интересов Российской Федерации¹⁶.

Классификация офшорных юрисдикций

Для определения системообразующих факторов недобросовестной налоговой конкуренции и выработки правовых инструментов противодействия этому явлению необходимо рассмотреть офшорные юрисдикции, указанные в приказе Минфина России № 108н, со следующих сторон:

- 1) офшорные юрисдикции как члены международных организаций;
- 2) офшорные юрисдикции как субъекты международного права.

¹³ OECD. A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard, 2009. P. 1.

¹⁴ 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)» (зарегистрировано в Минюсте России 10.09.2003 № 5058).

¹⁵ Приказ Минфина России от 13.11.2007 № 108н.

¹⁶ Шахматьев А. А. Международное налоговое право. М. : Международные отношения, 2014. С. 594.

При изучении 42 офшорных зон и их правового положения стоит обратить внимание на характеристику данных юрисдикций как членов международных межправительственных (межгосударственных) организаций. Наибольшее значение имеет правоприменительная практика международной наднациональной организации ЕС¹⁷ и международной межгосударственной организации ОЭСР¹⁸.

Практика решений Европейской комиссии отражает непримиримую борьбу как с недобросовестной налоговой конкуренцией, так и с уклонением от уплаты налогов. Исполнительный орган Европейского Союза не раз пытался добиться взыскания объемов недоплаченных налогов в пользу стран — членов этой организации.

В 2012 г. Европейская комиссия установила, что Microsoft в 2009—2011 гг. через офшорные дочерние компании в Ирландии, Сингапуре и Пуэрто-Рико способствовала сокращению эффективной налоговой ставки с 35 до 4 %. В сходном деле другая американская корпорация Hewlett-Packard для снижения совокупных налоговых платежей использовала внутрифирменные займы, которые были получены от офшорных взаимозависимых бизнес-единиц в Бельгии и на Каймановых Островах¹⁹.

Наибольший интерес в этих административных делах заключается в том, что и страны — члены Европейского Союза (Ирландия в деле Microsoft, Бельгия в деле HP), и юридические лица — участники спора расценили собственные действия как инструменты налогового планирования. Кроме того, ни Бельгия, ни Ирландия не были признаны государствами, осуществляющими недобросовестную налоговую конкуренцию. Также Европейская комиссия отказалась продолжать разбирательство в европейском суде общей юрисдикции, которому подведомственно и подсудно данное возможное дело.

Так и не был доведен до желаемого Еврокомиссией результата спор между корпорацией, Ирландией и Европейской комиссией в отношении ирландских налоговых льгот, которые были предоставлены компании Apple и ее взаимозависимым лицам²⁰. Недовольство Комиссии вызвал вопиющий эффект существенной налоговой экономии, который позволил американской корпорации вместо общей ставки налога на прибыль 12,5 % уплатить в 2013 г. всего 1 % на «европейскую прибыль», а в 2014 г. — вообще лишь 0,005 %. С позиции ответчика полученные Apple преференции должны рассматриваться как государственная помощь, что позволило бы Ирландии взыскать дополнительные 13 млрд евро.

Во всех трех правовых ситуациях был обнаружен лишь один признак недобросовестной налоговой конкуренции — нулевые или номинальные ставки налогообложения, который был определен в вышеуказанном акте ОЭСР. Отказ признать налоговым демпингом данные действия Ирландии и Бельгии, соответственно, позволяет сохранять единство международно-правового регулирования в этом вопросе.

¹⁷ Лукашук И. И. Международное право. Особенная часть : учебник. М. : Волтерс Клувер, 2005. С. 29.

¹⁸ Лукашук И. И. Указ. соч. С. 200.

¹⁹ Уклонение от уплаты налогов: проблемы и решения : монография. С. 116.

²⁰ Ireland v Commission, T-778/16, 2017/C 038/48, 20/01/2017.



Таким образом, членство в Европейском Союзе не позволяет создавать уже-сточенный список, который состоит из первого признака налогового демпинга, отдельных признаков недобросовестной налоговой конкуренции и признаков офшорных юрисдикций, по сравнению с другими государствами и территориями, не являющимися государствами — членами ЕС.

С подобной же стороны стоит рассмотреть возможность членства офшорных юрисдикций в ОЭСР и признание государств — участников этой организации государствами, применяющими политику недобросовестной налоговой конкуренции. Согласно спискам офшорных зон, опубликованным ОЭСР²¹, все государства — члены организации являются юрисдикциями, которые в достаточной степени внедрили налоговые стандарты, принятые на международном уровне. Вступление в ОЭСР требует принятия стандартов и рекомендаций, выработанных данной организацией, что исключает из участников ОЭСР государства, которые признаны офшорными юрисдикциями.

Кроме того, одновременное членство Ирландии и Бельгии и в ОЭСР, и в Европейском Союзе, исключает на данный момент возможность признания их офшорными зонами, в том числе и обоснованность включения указанных государств в список офшорных юрисдикций, установленных приказом Минфина России.

Таким образом, членство государства в ЕС и ОЭСР позволит частично избежать возможности быть признанным офшорной зоной, которая юридически подкреплена обязанностями для государства-члена по имплементации норм соответствующих организаций.

После анализа законодательства офшорных юрисдикций и актов международного права можно прийти к выводу, что офшорные юрисдикции, перечисленные в приказе Минфина России от 13.11.2007 № 108н, позволяют им приобретать данный правовой статус государственно-правовых характеристик.

41 офшорную юрисдикцию можно разделить на следующие группы субъектов международного права:

- 1) суверенные государства, которые являются полными субъектами международного права и не состоят в ассоциации с иными государственными образованиями (5 государств — Королевство Бахрейн, Республика Либерия, Мальдивская Республика, Объединенные Арабские Эмираты, Республика Панама);
- 2) ассоциированные государства, которые являются полными субъектами международного права (6 государств — Андорра, Княжество Лихтенштейн, Республика Маршалловы Острова, Княжество Монако, Республика Палау, Республика Сан-Марино);
- 3) государства — члены Содружества Наций (14 государств — Антигуа и Барбуда, Содружество Багамы, Белиз, Бруней-Даруссалам, Республика Вануату, Гренада, Содружество Доминики, Республика Маврикий, Республика Науру, Республика Самоа, Сент-Винсент и Гренадины, Сент-Китс и Невис, Сент-Люсия, Республика Сейшельские Острова);
- 4) территории, которые не являются основными субъектами международного права (17 территорий — Ангилья, Аруба, Бермуды, Британские Виргинские острова и др.).

²¹ OECD. A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard, 2009. P. 1.

Офшорные юрисдикции первой группы обладают полным объемом международной правосубъектности и во многом являются исключением из правил и правовых механизмов, которые действуют в отношении остальных указанных групп офшорных зон. Подобные государства либо ранее были членами Содружества Наций (Королевство Бахрейн, Мальдивская Республика) или же были в состоянии ассоциации с другими суверенными государствами (Республика Панама). Кроме того, противоречие в определении офшорных зон между Банком России и Министерством финансов России позволяет причислить Дубай как территорию ОАЭ к офшорным зонам четвертой группы.

Офшорные юрисдикции второй группы являются также суверенными государствами: способны заключать договоры, обладают членством в ООН, имеют дипломатические и консульские представительства. Однако их международно-правовое положение ограничено статусом ассоциированности с другими государствами (ассоциация Андорры²² с Францией и Испанией, ассоциация Монако²³ с Францией, ассоциация Лихтенштейна²⁴ с Швейцарией).

Опасность распространения практики недобросовестной налоговой конкуренции при использовании правовой конструкции ассоциации была отмечена в отношении вышеперечисленных ассоциированных государств Европейского Союза²⁵. Во всех случаях соглашения носят билатеральный характер. Исключительной является многосторонняя ассоциация 1991 г. Сан-Марино, Италии и Европейского Союза. В Соглашении присутствует достаточно дискриминационная по отношению к государству-анклаву статья — ст. 25, в соответствии с которой Сан-Марино в одностороннем порядке обязано выполнять предписания Европейской комиссии, хотя республика не является членом Европейского Союза.

В соответствии с данным соглашением взимается «европейская издержка» с доходов от финансовых вложений в экономику карликового государства (с 2011 г. — 35 %, из них 1/4 — Сан-Марино, 3/4 — государству резидента). Статья 13 Соглашения устанавливает обязательность обмена информацией при подозрениях об уклонении от уплаты налогов с помощью посредничества Италии²⁶. Имплементация стандартов Европейского Союза без получения членства ЕС не отменяет факт признания Сан-Марино офшорной зоной.

Близкий к ассоциированным государствам правовой статус офшорных юрисдикций третьей группы способствует распространению практики недобросовестной налоговой конкуренции в этих государствах. 14 офшорных юрисдикций являются государствами — членами Содружества Наций и рассматриваются как королевства Содружества. Они также обладают суверенитетом и всеми вытекающими из этого правами и обязанностями. Офшорные юрисдикции третьей группы, обладая непосредственными конституционными связями с Великобританией, получают

²² Конституция Княжества Андорры от 14.03.1993. Титул III. Ст. 43.

²³ Конституция Княжества Монако от 17.12.1962. Титул I. Ст. 1.

²⁴ Договор между Швейцарией и Княжеством Лихтенштейн о включении Княжества Лихтенштейн в швейцарскую таможенную территорию от 1923 г. Ст. 1—4.

²⁵ Директива Совета Европейского Союза 2003/48/ЕС от 03.06.2003. Р. 24.

²⁶ Россия и государства Апеннинского полуострова на современном этапе / под ред. Ал. А. Громыко // Доклады Института Европы РАН. № 285. М., 2012. С. 106.



возможность международно-правовой защиты через институты Содружества Наций и значительные рынки сбыта своих услуг в Соединенном Королевстве.

Данные правовые инструменты используются офшорными юрисдикциями для фактического и правового обеспечения признаков (факторов), которые позволяют относить то или иное государство к офшорной зоне, согласно вышеупомянутому докладу ОЭСР «Вредоносная налоговая конкуренция: формирующаяся глобальная проблема».

Кроме того, некоторые государства — члены Содружества Наций являются, как и офшорные юрисдикции второй группы, ассоциированными государствами: Республика Науру ассоциирована с Австралийским Союзом, а Республика Самоа состоит в ассоциации с Новой Зеландией. Интересен факт, что некоторые суверенные государства первой группы ранее являлись королевствами Содружества Наций и прекратили свою конституционно-правовую связь с СК Великобритании и Северной Ирландии по ряду причин, которые не являлись этапом демонтажа и деколонизации Британской империи. Например, Мальдивская Республика покинула ряды Содружества Наций 13 октября 2016 г. и по состоянию на 2020 г. не успела отойти от курса недобросовестной налоговой конкуренции, что подтверждается ее нахождением в списке офшорных зон Министерства финансов России.

Четвертая группа состоит из семнадцати территорий, которые не являются основными субъектами международного права. У них отсутствуют дипломатические и консульские представительства. Членства в ООН эти образования не имеют. Других прав и обязанностей, которые вытекают из статуса основного субъекта международного права, у этих территорий нет. Их можно разделить на следующие виды:

- 1) самоуправляемые заморские территории в составе унитарного государства (Ангилья, Бермуды, Британские Виргинские острова, Гибралтар, Монтсеррат, Острова Кайман, Острова Теркс и Кайкос);
- 2) самоуправляемые государственные образования (Кюрасао, Сен-Мартен, Республика Ниуэ, Острова Кука);
- 3) специальный административный район (САР Макао);
- 4) автономное государство-член (Аруба);
- 5) автономный регион (Анжуан);
- 6) федеральные территории (Лабуан);
- 7) коронные владения Британской короны (остров Мэн, Нормандские острова).

Территории четвертой группы могут быть образованы при любой форме государственного устройства, кроме простого унитарного государства, где невозможно существование автономных образований. Особый государственно-правовой статус данных территорий позволяет создавать льготные режимы налогообложения. Отсутствие суверенитета у территорий четвертой группы создает риск признания офшорной юрисдикцией государства, в составе которого находится территория. Так, например, эмират Дубай включен в список Банка России как составная часть ОАЭ²⁷, в то время как в список Министерства финансов РФ внесены Объединенные Арабские Эмираты без исключений для отдельных эмиратов²⁸.

²⁷ Указание Банка России от 07.08.2003 № 1317-У.

²⁸ Приказ Минфина России от 13.11.2007 № 108н.

Таким образом, приобретение правового статуса офшорной юрисдикции в значительной степени связано с членством того или иного государства в международных государственных организациях, что порождает определенный уровень защищенности государства от внесения в списки ОЭСР и списки офшорных зон России и других государств мира. Также очень значительное влияние оказывает статус государства и территории как субъекта международного права, что в той или иной степени позволяет создать правовой механизм недобросовестной налоговой конкуренции в данных публично-правовых образованиях.

Нулевая или номинальная ставка налогообложения

Нулевая или номинальная ставка налогообложения, прежде всего в отношении налога на прибыль, является ключевым признаком недобросовестной налоговой конкуренции. Пониженные налоговые ставки в отношении различных налогов предоставляются в Российской Федерации с целью повышения инвестиционной привлекательности, они, в частности, затрагивают:

- особые экономические зоны (ОЭЗ);
- территории опережающего социально-экономического развития (ТОСЭР);
- индустриальные парки (ИП);
- специальные инвестиционные контракты (СПИК);
- региональные инвестиционные проекты (РИП);
- государственно-частное партнерство (ГЧП);
- свободный порт Владивосток (СПВ).

Используя только этот признак, все вышеуказанные льготные режимы могли позволить отнести Россию к офшорным юрисдикциям. Однако, опираясь на этот признак, офшорные государства, обвиненные в недобросовестной налоговой конкуренции, выработали концепцию локационной конкуренции²⁹. Согласно этой позиции, государства конкурируют за привлечение таких факторов производства, как технологии производства, капитал и научный фактор.

Концепция локационной конкуренции провозглашает использование всех признаков для определения проведения государством или территорией политики недобросовестной налоговой конкуренции. С позиции локационной конкуренции существование офшорных юрисдикций является вполне обоснованным элементом налоговой политики государств с недостаточно развитой промышленной инфраструктурой, землями, недостаточными минеральными и трудовыми ресурсами. Обвинения ОЭСР в недобросовестной налоговой конкуренции, имевшие место ранее, оценивались офшорными государствами как необоснованные, поскольку уровень налогообложения — отнюдь не единственный и не всегда определяющий фактор, влияющий на перемещение капитала.

Сторонники концепции локационной конкуренции исходят из того, что нет никакой правомерной причины для того, чтобы налоговые системы всех стран мира включали одинаковый или хотя бы сопоставимый уровень налогообложения.

²⁹ The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy / Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane G. Gravelle, editors. 2nd ed. P. 395—396.



Кроме того, государства, которые были внесены в ряд государств, осуществлявших политику недобросовестной налоговой конкуренции, прежде всего служат местом для аккумуляции финансовых капиталов. Таким образом, аккумулируемые капиталы инвестируются в государства, которые теряют налоговые поступления вследствие подобной экономической деятельности³⁰.

Провозглашенная офшорными государствами и территориями концепция локационной конкуренции позволила выработать более гибкую и слаженную классификацию юрисдикций, которая нашла свое отражение в документе 2009 г. под названием «Текущий доклад о юрисдикциях, наблюдаемых глобальным форумом ОЭСР по имплементации налоговых стандартов, принятых на международном уровне»³¹.

В связи с этим для выявления недобросовестной налоговой конкуренции необходимо совпадение всех четырех признаков в отношении государства, подозреваемого в недобросовестной налоговой конкуренции.

Ограниченные для доступа налоговые режимы

Существенным признаком недобросовестной налоговой конкуренции является наличие в государстве ограниченного для доступа налогового режима. Государство, предоставляющее льготный налоговый режим, частично или полностью изолирует свой национальный рынок от лиц, использующих данный режим налоговых преференций.

Это в основном приобретает формы исключений резидентов из возможности использовать льготы от применения подобных специальных режимов налогообложения. Кроме того, распространена форма создания совместных предприятий, которым запрещено осуществлять свою деятельность на национальном рынке государства.

Недостаточная прозрачность в действиях государственных органов по применению нормативных правовых актов

Недостаточная прозрачность в действиях государственных органов по применению нормативных правовых актов как признак недобросовестной налоговой конкуренции мешает государствам, теряющим налоговые поступления, принимать защитные меры в отношении уклоняющихся от уплаты налогов. Данный признак принимает форму льготного применения законов и правил с возможностью вести переговоры в отношении размера налоговых резервов и отсутствием широко доступной административной практики по вопросу налогообложения.

³⁰ Евразийский экономический союз: налоги и таможенные платежи. М. : Проспект, 2021. С. 455—462.

³¹ OECD. A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard, 2009. P. 1.

Отсутствие эффективного обмена информацией по налоговым вопросам с другими странами

Последним основным признаком недобросовестной налоговой конкуренции является отсутствие эффективного обмена информацией по налоговым вопросам с другими странами. Государства, замешанные в осуществлении недобросовестной налоговой конкуренции, не предоставляют государствам, которые теряют налоговые поступления, информации о налогоплательщиках, использующих тот или иной режим налоговых преференций.

Также ОЭСР в своем докладе признает важным фактором наличия губительной налоговой конкуренции отсутствие требования действительности транзакций, т.е. возможности проведения ряда операций, которые не создают добавленной стоимости в юрисдикции регистрации компании, осуществляющей данные транзакции³².

Признание ОЭСР наличия факта осуществления рядом территорий недобросовестной налоговой конкуренции и внесения их в соответствующий список подрывает экономическую репутацию государства и должно стимулировать отказ от подобной политики налогового демпинга.

В итоге следует обозначить следующие аспекты налоговой конкуренции:

- 1) налоговая конкуренция подразделяется на два вида — добросовестную и недобросовестную;
- 2) субъекты недобросовестной налоговой конкуренции — офшорные юрисдикции, так как признаки как недобросовестной налоговой конкуренции, так и «налоговых гаваней» совпадают;
- 3) существенную роль при дифференциации политики государств играет учет всех признаков недобросовестной налоговой конкуренции, реализованный с помощью компромисса с офшорными юрисдикциями.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Горлова Е. Н. Противодействие недобросовестной налоговой конкуренции: рекомендации ОЭСР и опыт России // Актуальные проблемы российского права. — 2017. — № 11 (84).
2. Лукашук И. И. Международное право. Особенная часть : учебник. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Волтерс Клувер, 2005. — 544 с.
3. Мокров Г. Г. Евразийский экономический союз. Налоги и таможенные платежи : монография. — М. : Проспект, 2021. — 512 с.
4. Погорлецкий А. И. Налоговая конкурентоспособность России в контексте безопасного развития современного общества // Вестник УрФУ. — Серия : Экономика и управление. — 2012. — № 3.
5. Пузин А. М. Происхождение и современные аспекты развития международной налоговой конкуренции // Статистика и экономика. — 2007. — № 1.

³² OECD. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998 (Box II). P. 28.



6. Россия и государства Апеннинского полуострова на современном этапе [Russia and the Apennines states in the contemporary world] : доклад № 285 / под ред. Ал. А. Громыко ; Институт Европы РАН // Доклады Института Европы [Reports of the Institute of Europe]. — № 285. — М., 2012. — 144 с. — URL: <http://www.instituteofeurope.ru/images/uploads/doklad/285.pdf>.
7. Уклонение от уплаты налогов: проблемы и решения : монография / И. А. Майбуров [и др.]. — М. : Юнити-Дана, 2015. — 383 с
8. *Шахмаметьев А. А.* Международное налоговое право. — М. : Международные отношения, 2014. — 824 с.
9. The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy / Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane G. Gravelle, editors. — 2nd ed. — 518 p.
10. *Wilson J. D.* (1999/06/01). Theories of Tax Competition // National Tax Journal. — 52, 269—304. — DOI: 10.1086/NTJ41789394.