

## Противодействие недобросовестной налоговой конкуренции: рекомендации ОЭСР и опыт России

**Аннотация.** Недобросовестная налоговая конкуренция предполагает привлечение налогоплательщиков в экономику офшорных зон и налоговых гаваней, что влечет размывание налоговой базы других государств. В настоящее время большинство государств осуществляет меры противодействия недобросовестной налоговой конкуренции: с этой целью страны — члены ОЭСР разработали рекомендации по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции посредством принятия национального законодательства, дополнения текстов двусторонних и многосторонних налоговых соглашений, а также расширения международного сотрудничества. В ходе проведенного исследования автор приходит к выводу, что для наиболее эффективной реализации данных мер необходимо взаимодействие всех заинтересованных государств, поскольку действия, предпринимаемые на международном уровне, будут более эффективными, чем принятие национальных мер борьбы с недобросовестной налоговой конкуренцией. Российская законодательная практика перенимает основные методы решения проблемы недобросовестной налоговой конкуренции, среди них: развитие законодательства о контролируемых иностранных компаниях и в сфере трансфертного ценообразования, создание системы автоматического обмена налоговой информацией, а также информацией, полученной от организаций финансового рынка.

**Ключевые слова:** недобросовестная налоговая конкуренция, контролируемые иностранные компании, размывание налоговой базы, обмен налоговой информацией, противодействие уклонению от уплаты налогов.

**DOI: 10.17803/1994-1471.2017.84.11.084-090**

Различия налоговых систем современных государств влияют на их внешнюю конкурентоспособность. Изменяя свою налоговую политику и условия налогообложения, государства конкурируют между собой в борьбе за место производимых ими товаров (работ, услуг) на мировом рынке. Очевидно, что при прочих равных условиях государство с меньшим налоговым бременем получает преимущество еще и потому, что капиталы вливаются

в первую очередь в те юрисдикции, где условия налогообложения являются наиболее льготными для налогоплательщиков<sup>1</sup>.

Межгосударственная налоговая конкуренция возникает при воздействии налоговой системы одного государства на налоговую систему другого и заключается в соперничестве многочисленных налоговых юрисдикций за право привлечения в свою национальную экономику «глобальных налогоплательщиков».

<sup>1</sup> Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Альпина Паблишер, 2015. С. 483—484.

© Горлова Е. Н., 2017

\* Горлова Елена Николаевна, кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

gorlova\_en@mail.ru

125993, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9

Цель межгосударственной налоговой конкуренции — привлечь максимальное количество налоговых ресурсов под влияние национального налогового законодательства.

Сущность межгосударственной налоговой конкуренции заключается в создании такого режима налогообложения, который приведет к перемещению части налоговой базы на другую территорию.

*Налоговая конкуренция* считается *недобросовестной* (*harmful tax competition*), если она подразумевает создание привилегий для нерезидентов и нарушение мировых стандартов обмена информацией. Чрезмерное налоговое бремя способствует возникновению ситуации, при которой у плательщика возникает желание избежать уплаты излишних, по его мнению, налогов. Следствием этого является перемещение бизнеса или его отдельных частей в страны с более низкой налоговой нагрузкой. Как правило, в данном случае речь идет об использовании офшоров для минимизации налоговых платежей.

Офшорные зоны и налоговые гавани активно применяются при международном налоговом планировании с целью уклонения от уплаты налогов в государствах со средним и высоким уровнями налогообложения. Поэтому использование данных низконалоговых территорий встречает активное противодействие со стороны государств, не применяющих такие способы недобросовестной налоговой конкуренции.

Согласно приказу Минфина России от 13.11.2007 № 108н<sup>2</sup> *офшорная зона* — это государство или территория, предоставляющая льготный режим налогообложения или не предусматривающая раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций.

В качестве синонимов используются термины «офшор», «офшорная юрисдикция», «налоговое убежище», «налоговая гавань».

*Налоговые гавани (налоговые убежища) (tax havens)* — небольшие государства и территории, проводящие политику привлечения инвесторов из-за рубежа путем предоставления налоговых льгот в виде сокращения или полного освобождения от налогообложения, а также снижения административных барьеров.

Налоговые убежища, как правило, опираются на существующую мировую финансовую инфраструктуру и способствуют оттоку капитала из других стран, а также уменьшению их доходной базы.

Налоговые гавани предлагают различные способы минимизировать налоги и получить финансовую конфиденциальность, поэтому они являются привлекательными для корпоративных и индивидуальных инвесторов.

Налоговые убежища служат трем основным целям<sup>3</sup>: они обеспечивают место для проведения пассивных инвестиций (являются так называемыми «копилками»); они предоставляют место, где «бумажная прибыль» (*paper profit* — прибыль, показанная в записях операций и в бухгалтерской отчетности организации, которая может оказаться нереализованной) может быть зарезервирована; они позволяют защитить операции налогоплательщиков, особенно с их банковскими счетами, от контроля со стороны налоговых органов других стран.

Данные возможности налоговых убежищ потенциально могут причинить вред налоговым системам других стран, поскольку они способствуют уклонению от уплаты налогов. Налоговые убежища обладают признаками юрисдикций, осуществляющих недобросовестную налоговую конкуренцию.

Налоговые гавани (налоговые убежища) часто называют в качестве синонима офшоров. Как правило, в практике Международного валютного фонда используется термин «офшорные финансовые центры» («*offshore financial centers*»), в практике Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) —

<sup>2</sup> Приказ Минфина России от 13.11.2007 № 108н (ред. от 02.10.2014) «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)» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. № 50.

<sup>3</sup> См.: Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue // URL: <http://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf> (дата обращения: 15.09.2017).

«налоговые гавани» («tax havens») или «льготные налоговые режимы, наносящие ущерб».

Еще одним способом минимизации налоговых платежей является использование международных налоговых соглашений, которые заключаются в основном для устранения двойного налогообложения и предусматривают установление четких налоговых правил осуществления международных операций, что, в свою очередь, направлено на предотвращение уклонения от уплаты налогов за счет включения в соглашения положений, предусматривающих обмен информацией между государствами и взаимную помощь в расследовании налоговых нарушений<sup>4</sup>.

С учетом практики ОЭСР можно выделить следующие признаки стран и территорий, осуществляющих недобросовестную налоговую конкуренцию<sup>5</sup>:

- низкие налоговые ставки или отсутствие налогов из-за способа определения налоговой базы;
- создание режимов налогообложения, автономных от национального режима налогообложения — «огораживание» внутренних рынков страны, применяющей меры недобросовестной налоговой конкуренции, от негативного влияния данных мер (выражается в невозможности для резидентов получить применяемые льготы; невозможности для налогоплательщиков, пользующихся преимуществами мер налоговой конкуренции, осуществлять деятельность на территории данной страны и др.);
- отсутствие прозрачности (возможность договориться об условиях налогообложения в индивидуальном порядке; невозможность для налоговых органов других стран получить информацию о налоговом законодательстве, действующем в отношении конкретных налогоплательщиков);
- отсутствие эффективного обмена информацией (в первую очередь речь идет об отказе предоставлять налоговым органам других стран сведений о налогоплательщиках, применяющих в данном государстве льготный режим налогообложения; применение фи-

нансовых инструментов на предъявителя; отсутствие требования ведения реестра акционеров и др.);

- искусственное определение налоговой базы (предоставление полного налогового кредита; принятие расходов к вычету даже в том случае, если соответствующие доходы не подлежат налогообложению; вычеты по расходам, которые фактически не понесены);
- несоблюдение международных принципов трансфертного ценообразования;
- освобождение от налогообложения доходов, полученных из иностранных источников;
- гибкая налоговая ставка или налоговая база (размер налоговой ставки или порядок определения налоговой базы зависят от резидентства лица — такая гибкость позволяет смягчить режим налогообложения, в случае, если законодательство «родной» страны разрешает налогоплательщику применять иностранный налоговый кредит или позволяет ему избежать воздействия законодательства о контролируемых иностранных компаниях).

Последствия применения мер недобросовестной налоговой конкуренции выражаются в следующем:

- перенаправление финансовых и инвестиционных потоков в низконалоговые юрисдикции;
- подрыв целостности и честности налоговых структур;
- уклонение от уплаты налогов;
- изменение структуры и соотношения налогов и государственных расходов;
- перенос налогового бремени на менее мобильные налоговые базы — рост налогов на доходы, собственность и потребление;
- увеличение административных расходов на соблюдение налогового законодательства и содержание налоговых органов.

Страны, не являющиеся офшорными зонами или налоговыми гаванями, в настоящее время разрабатывают меры противодействия размыванию налоговой базы<sup>6</sup> из-за действий других стран, занимающихся недобросовестной налоговой конкуренцией. Для наиболее эффективной реализации данных мер необходимо взаи-

<sup>4</sup> Починок А. П., Калинина А. А. Недобросовестная налоговая конкуренция как фактор, способствующий уклонению от уплаты налогов // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С. 14—16.

<sup>5</sup> См.: Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue.

модействие всех заинтересованных государств, поскольку действия, предпринимаемые на международном уровне, будут более эффективными, чем принятие национальных мер борьбы с недобросовестной налоговой конкуренцией.

Страны — члены ОЭСР разработали рекомендации по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции<sup>7</sup> посредством принятия национального законодательства, дополнения текстов двусторонних и многосторонних налоговых соглашений, а также расширения международного сотрудничества. Указанные рекомендации подразделяются на три категории: рекомендации относительно национального законодательства; рекомендации относительно налоговых соглашений; рекомендации по развитию международного сотрудничества в данной сфере.

1. *Рекомендации относительно национального законодательства:*

- а) государства должны принять правовые нормы, регулирующие деятельность контролируемых иностранных компаний (КИК), и применять их с целью противодействия уклонению от уплаты налогов;
- б) государства должны принять правовые нормы, регулирующие деятельность иностранных инвестиционных фондов, и применять их в случаях, когда привлечение инвестиций в такие фонды используется для осуществления недобросовестной налоговой конкуренции;
- в) государства, применяющие метод освобождения, должны предусмотреть, что данный метод не будет применяться для дохода, полученного с использованием способов недобросовестной налоговой конкуренции (например, доход получен в стране, которая входит в перечень налоговых гаваней);
- г) государства должны принять нормы, регулирующие порядок ведения отчетности по международным переводам и внешнеэкономическим операциям резидентов, а также организовать порядок обмена данной инфор-

мацией (в противном случае они могут быть признаны осуществляющими недобросовестную налоговую конкуренцию);

- д) государства должны придерживаться правил трансфертного ценообразования, принятых ОЭСР<sup>8</sup>, и не применять национальные правила трансфертного ценообразования, если это будет являться недобросовестной налоговой конкуренцией;
- е) государства должны обеспечить прозрачность в определении материальных и процессуальных условий для определения положения налогоплательщиков с тем, чтобы обеспечить равенство всех налогоплательщиков (например, относительно порядка распределения прибылей и убытков между головной компанией и ее постоянными представительствами) при предоставлении или отказе в предоставлении индивидуальных условий налогообложения;
- ж) государства должны принять законодательство, предусматривающее возможность получения налоговыми органами банковской информации, имеющей значение для исчисления налогов и правильного применения налогового законодательства<sup>9</sup>.

2. *Рекомендации относительно налоговых соглашений:*

- а) включение в налоговые соглашения положений, предусматривающих более широкое и более эффективное использование государствами информационного обмена относительно сделок в налоговых гаванях и льготных налоговых режимов, представляющих собой недобросовестную налоговую конкуренцию;
- б) включение в налоговые соглашения положений, предусматривающих ограничение права получения льгот по данным соглашениям в отношении лиц и доходов, затронутых мерами недобросовестной налоговой конкуренции (например, в ряде случаев определение места эффективного управления или бенефициарного собственника);

<sup>6</sup> Под «размыванием налоговой базы» («base erosion») следует понимать такие последствия использования офшоров и налоговых гаваней, в результате которых налоговая база выводится из-под налогообложения стран с более высоким уровнем налогов. Налогоплательщики получают в офшорных зонах льготы по налогообложению доходов и прибыли, которые в ином случае облагались бы в других государствах по более высоким ставкам.

<sup>7</sup> См.: Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue.

- в) устранение неопределенностей и неясностей относительно совместимости национального законодательства и налоговых соглашений;
- г) прекращение действия налоговых соглашений с офшорными зонами и налоговыми гаванями и отказ заключать такие соглашения;
- д) проведение государствами совместных программ в отношении налогоплательщиков, получающих выгоду от использования мер недобросовестной налоговой конкуренции (например, одновременные проверки, совместные учебные программы и др.);
- е) оказание помощи другим государствам по исполнению их налоговых претензий (экстерриториальное исполнение налоговых требований на основах взаимности и процессуальной справедливости).

3. *Рекомендации по развитию международного сотрудничества для противодействия недобросовестной налоговой конкуренции:*

- а) принятие ряда руководящих принципов, направленных на то, чтобы государства воздерживались от введения на своей территории льготных режимов налогообложения в целях осуществления недобросовестной налоговой конкуренции, постепенная ликвидация существующих зон недобросовестной налоговой конкуренции;
- б) постоянное обсуждение опыта и проблем противодействия недобросовестной налоговой конкуренции в рамках международных организаций, контроль за выполнением указанных рекомендаций;

- в) развитие и продвижение принципов добросовестного налогообложения и налогового администрирования (good tax administration)<sup>10</sup>.

В настоящее время в российское законодательство имплементированы некоторые из приведенных выше рекомендаций. Так, в 2014 г. в России была разработана государственная политика по «деофшоризации»<sup>11</sup> национальной экономики, одним из инструментов которой является принятие законодательства, регулирующего деятельность КИК. Правила налогообложения КИК начали действовать в России с 1 января 2015 г.

Известный теоретик международного налогообложения Ларс-Эрик Венехед сформулировал принципиальное правило КИК, которое включает в себя основные черты конкретных правил, действующих в разных странах: «Если компания из одной страны контролируется лицами, являющимися одновременно резидентами другой страны и участниками этой компании, то эти лица будут уплачивать налог в отношении всей прибыли этой компании, если эта прибыль была передана ими с целью избежания налогообложения»<sup>12</sup>.

Как отмечает В. В. Рошупкина, российское законодательство о КИК должно минимизировать практику использования офшоров в целях уклонения от уплаты налогов, привести к сокращению этого рынка, усложнению структур владения, изменению требований к уровню наполнения офшорных и других иностранных компаний<sup>13</sup>.

<sup>8</sup> См.: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations URL: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010\\_tpg-2010-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en) (дата обращения: 15.09.2017).

<sup>9</sup> См.: Improving Access to Bank Information for Tax Purposes // URL: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2497487.pdf> (дата обращения: 12.09.2017).

<sup>10</sup> Подробнее об этом см.: Principles of Good Tax Administration — Practice Note // URL: <http://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf> (дата обращения: 12.09.2017).

<sup>11</sup> Под деофшоризацией следует понимать совокупность государственных мер по повышению прозрачности использования офшорных зон и низконалоговых юрисдикций, снижению их привлекательности и созданию режима налогообложения, обеспечивающего поступление в бюджет налогов от доходов и прибыли резидентов РФ независимо от места аккумулирования капиталов.

<sup>12</sup> Цит. по: Милоголов Н. С., Пинская М. Р. Правила налогообложения контролируемых иностранных компаний: сравнительный анализ // Финансовый журнал. 2014. № 4. С. 37.

<sup>13</sup> Рошупкина В. В. Условия повышения эффективности администрирования налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации в условиях финансовой нестабильности // Финансы и кредит. 2016. № 33. С. 41—42.

Кроме того, в последнее время значительное развитие получили нормы НК РФ, регулирующие отношения в сфере трансфертного ценообразования. Содержание данных норм отражает подход ОЭСР и направлено на справедливую оценку налоговых последствий сделок между взаимозависимыми лицами.

В настоящее время ведется работа, направленная на организацию эффективного автоматического обмена информацией по налоговым вопросам между Россией и другими странами, заинтересованными в противодействии недобросовестной налоговой конкуренции. Следует отметить, что 20.09.2017 Государственной Думой федерального Собрания РФ в первом чтении был принят проект федерального закона № 231414-7 «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации (в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией о финансовых счетах и документацией по международным группам компаний)»<sup>14</sup>. Проект разработан в целях реализации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам, в рамках которой предусматривается заключение международных соглашений, определяющих порядок обмена информацией в налоговых целях, а также возможность участия компетентного органа иностранного государства в осуществлении налогового контроля и налогового мониторинга.

Законопроектом устанавливается порядок автоматического обмена финансовой информацией с иностранными государствами (территориями), а также порядок обмена страновыми отчетами в соответствии с международными обязательствами, в том числе в целях противодействия недобросовестной налоговой конкуренции и перемещению капиталов в офшоры.

В соответствии с данным законопроектом *международный автоматический обмен финансовой информацией с компетентными*

*органами иностранных государств и территорий (автоматический обмен финансовой информацией)* — это предоставление федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, компетентным органам иностранных государств (территорий) и получение федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, от компетентных органов иностранных государств и территорий информации на автоматической основе на основании международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения.

Необходимо отметить, что данный законопроект предусматривает получение федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, от организаций финансового рынка информации о клиентах, выгодоприобретателях или лицах, прямо или косвенно их контролирующих, и передачу такой информации компетентным органам иностранных государств. Данные положения способствуют не только организации обмена информацией, но и реализации рекомендаций ОЭСР, предусматривающих наличие в законодательстве положений, позволяющих налоговым органам получать банковскую информацию, имеющую значение для исчисления налогов и правильного применения налогового законодательства.

Таким образом, налоговые схемы, направленные на привлечение инвестиций, способны породить недобросовестную налоговую конкуренцию между государствами, неся риски международной торговле и инвестиционной деятельности, а также могут привести к размыванию национальных налоговых баз. Для борьбы с данными схемами необходимо планомерное сотрудничество всех государств, а также внесение изменений в международное и национальное налоговое законодательство.

<sup>14</sup> В первом чтении принят законопроект о международном обмене финансовой информацией по участникам международных групп // URL: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/50951.html/> (дата обращения: 22.09.2017).

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Милоголов Н. С., Пинская М. Р. Правила налогообложения контролируемых иностранных компаний: сравнительный анализ // Финансовый журнал. — 2014. — № 4.
2. Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Альпина Паблшер, 2015.
3. Починок А. П., Калинина А. А. Недобросовестная налоговая конкуренция как фактор, способствующий уклонению от уплаты налогов // Экономика. Налоги. Право. — 2014. — № 3.
4. Рошупкина В. В. Условия повышения эффективности администрирования налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации в условиях финансовой нестабильности // Финансы и кредит. — 2016. — № 33.

Материал поступил в редакцию 22 сентября 2017 г.

## UNFAIR TAX COMPETITION COUNTERACTION: THE OECD RECOMMENDATIONS AND RUSSIAN EXPERIENCE

**GORLOVA Elena Nikolayevna** — PhD in Law, Associate Professor of the Department of Financial Law at the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)  
gorlova\_en@mail.ru  
125993, Russia, Moscow, Sadovaya-Kudrinskaya, 9

**Abstract.** *Unfair tax competition implies the involvement of taxpayers in the economy of offshore zones and tax havens, which leads to the erosion of the tax base of other States. At present, most States are taking measures to counteract unfair tax competition: To this end, OECD member countries have developed recommendations to counteract unfair tax competition by means of adopting national legislation, supplementing bilateral and multi-lateral tax agreements, and enhancing international cooperation. In the course of the study, the author concludes that the most effective implementation of these measures requires cooperation of all the States concerned, since actions taken at the international level will be more effective than adoption of measures to combat unfair tax competition at national levels. A Russian legislative practice has been adopting the main methods of dealing with unfair tax competition, among them: Development of the legislation concerning controlled foreign companies in the sphere of transfer pricing, establishment of the system of automatic exchange of tax information and information received from financial market organizations.*

**Keywords:** *unfair tax competition, controlled foreign companies, tax base erosion, exchange of tax information, counteracting tax evasion.*

## REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Milogolov N. S., Pinskaja M. R. Pravila nalogooblozhenija kontroliruemyh inostrannyh kompanij: sravnitel'nyj analiz // Finansovyj zhurnal. — 2014. — № 4.
2. Nalogovoe pravo : uchebnik dlja vuzov / pod red. S. G. Pepeljaeva. — M. : Al'pina Pabliher, 2015.
3. Pochinok A. P., Kalinina A. A. Nedobrosovestnaja nalogovaja konkurencija kak faktor, sposobstvujushhij ukloneniju ot uplaty nalogov // Jekonomika. Nalogi. Pravo. — 2014. — № 3.
4. Roshhupkina V. V. Uslovija povyshenija jeffektivnosti administrirovanija nalogooblozhenija pribyli kontroliruemyh inostrannyh kompanij v Rossijskoj Federacii v uslovijah finansovoj nestabil'nosti // Finansy i kredit. — 2016. — № 33.