

Засыпкин Виталий Алексеевич

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ
НЕДОБРОСОВЕСТНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Автореферат диссертации на соискание
ученой степени кандидата
юридических наук

Работа выполнена на кафедре финансового права федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)».

Научный руководитель *Мошкова Дарья Михайловна,*
доктор юридических наук, доцент

**Официальные
оппоненты:** *Пономарева Карина Александровна,*
доктор юридических наук, доцент, ведущий научный
сотрудник Центра налоговой политики ФГБУ
«Научно-исследовательский финансовый институт
Министерства финансов Российской Федерации»

Тасалов Кирилл Артемьевич,
кандидат юридических наук, руководитель
направления по международному налогообложению
и трансфертному ценообразованию Управления
финансового и налогового администрирования
ООО «ЛЛК-Интернешнл»

Ведущая организация *Федеральное государственное бюджетное*
образовательное учреждение высшего образования
«Уральский государственный юридический
университет имени В.Ф. Яковлева»

Защита состоится «26» мая 2026 года в 13:00 на заседании диссертационного совета 24.2.336.02, созданного на базе ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)», г. Москва, 123242, ул. Садовая-Кудринская, д. 7, стр. 22, зал диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на официальном сайте ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)» <http://msal.ru>.

Автореферат разослан «_____» _____ 2026 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
доктор юридических наук, доцент

Ю.К. Цареградская

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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 давления¹. 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 Украине².

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

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».

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 РФ⁵), 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.

Степень разработанности научной проблемы. В настоящее время в российской науке финансового права отсутствуют диссертационные исследования,

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.

предметом которых является совокупность правил, направленных на противодействие недобросовестной налоговой конкуренции в праве ЕС и источниках мягкого права ОЭСР, а также исследования, в рамках которых проводится обобщение опыта ОЭСР и развития, Евросоюза 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 ЕС в целом и правовому регулированию налогообложения доходов и прибыли в Евросоюзе, в частности – С. А. Баева⁶, Д. В. Винницкого⁷, И. А. Гончаренко⁸, Д. О. Иванова⁹, А. Е. Курдяева¹⁰, О. Д. Маташевой¹¹, К. А. Пономаревой¹², М. Л. Сеницыной¹³, К. А. Тасалова¹⁴, Г. П. Толстопятенко¹⁵, А. А.

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 NLYKEN.

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 Сеницына, 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 / Сеницына Мария Леонидовна. – Москва, 2013. – 210 с. – EDN SUQSST.

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.

Шахмаметьева¹⁶.

Правовое регулирование противодействия вредоносной налоговой конкуренции в источниках мягкого права ОЭСР и ЕС 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. Сobotковой, П. Хабиманы и др.

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

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,

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.

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 к правовому обеспечению противодействия недобросовестной налоговой конкуренции, а также выработка практических рекомендаций по совершенствованию правового механизма налогообложения организаций, правового регулирования российских преференциальных налоговых режимов и порядка 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 в части разграничения добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции, применяемые в России (включая наднациональное правовое регулирование Евразийского экономического союза), ЕС, ОЭСР, а также в рамках глобального проекта GloBE, с целью последующего формулирования авторских понятий добросовестной налоговой конкуренции и недобросовестной налоговой конкуренции в науке финансового права;
- 3) определить и систематизировать правила противодействия недобросовестной налоговой конкуренции ЕС и ОЭСР 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;
- б) 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. Сеницыной, 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 ОЭСР и ЕС 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. Сobotковой, П. Хабиманы и др.

Методологическая основа исследования охватывает ряд общенаучных (анализ, аналогия, синтез, классификация, функциональный, исторический и статистический методы) и частнонаучных (формально-юридический и сравнительно-правовой) методов познания. Например, исторический метод позволил проследить развитие правового регулирования недобросовестной налоговой конкуренции в государствах-членах ОЭСР и ЕС. 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 ОЭСР и ЕС, 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

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.

Отдельные материалы и (или) выводы диссертационного исследования обсуждались 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.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность выбранной автором темы, анализируется степень ее научной разработанности, ставится цель, определяются задачи, предмет и объект исследования, указываются его теоретические и методологические основы, приводится нормативная и эмпирическая база, обосновывается научная новизна исследования, формулируются основные положения, выносимые на защиту, выявляется теоретическая и практическая значимость исследования, достоверность и обоснованность его результатов, отмечается апробация результатов исследования, описывается структура работы.

В первой главе **«Теоретико-правовые основы налоговой конкуренции»** анализируются теоретико-правовые основы налоговой конкуренции как категории в налоговом праве (параграф 1), генезис разграничения недобросовестной и добросовестной налоговой конкуренции (параграф 2) и система правил противодействия недобросовестной налоговой конкуренции (параграф 3).

Первый параграф **«Налоговая конкуренция как категория в налоговом праве»** посвящен анализу нормативных и доктринальных источников (в том числе зарубежных), обстоятельно характеризующих налоговую конкуренцию с применением лингвистического метода (обоснования корректности применения перевода термина *harmful tax competition* как недобросовестная налоговая конкуренция), исторического метода (фиксируя взаимовлияния глобализации, естественных процессов и продуманной государственной политики на рубеже XX и XXI веков), герменевтического метода (анализируя влияние двух диаметрально противоположных экономических школ на восприятие налоговой конкуренции) и др.

В данном параграфе раскрывается сущность налоговой конкуренции. На основе проведенного исследования отмечается, что налоговая конкуренция является предметом исследования, прежде всего, российской и зарубежной экономической науки, а также зарубежной правовой науки.

Отдельное внимание уделяется появлению термина «налоговая конкуренция»,

которое в целом связано с гипотезой Тиббу, утверждающей, 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.

Автор проанализировал ряд зарубежных исследований, которые рассматривают налоговую конкуренцию с точки зрения следующих аспектов:

- 1) налоговая конкуренция является естественным явлением;
- 2) налоговая конкуренция является продуманной государственной политикой;
- 3) налоговая конкуренция является продуктом глобализации.

Опираясь на различные позиции в науке, автор определил, что налоговая конкуренция не только способна подрывать налоговый суверенитет государства, но и влияет на налоговый суверенитет других государств, а также, что налоговая конкуренция является законным способом осуществления налогового суверенитета и противодействие налоговой конкуренции (в том числе, недобросовестной налоговой конкуренции) может рассматриваться как посягательство на суверенитет государства.

Далее рассматривается, что дуалистический характер связи между налоговой конкуренцией и региональной интеграцией проявляется в том, что, одностороннее регулирование попросту неэффективно и поэтому данное явление регулируется, как правило, посредством двухсторонних и многосторонних мер и в то же время правовое регулирование налоговой конкуренции способствует гармонизации, что стимулирует процесс региональной интеграции.

По результатам анализа научных трудов исследователей финансового права в России и зарубежных странах, было сформировано определение налоговой конкуренции как регламентированной нормами права деятельности государства по снижению корпоративного налога с целью повышения объема привлеченных иностранных инвестиций.

Во втором параграфе **«Развитие правового регулирования противодействия недобросовестной налоговой конкуренции. Генезис разграничения «недобросовестной» и «добросовестной» налоговой конкуренции»** исследуется разграничение двух форм налоговой конкуренции на основе анализа и синтеза четырех ведущих подходов по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции ОЭСР, ЕС, Российской Федерации, в том числе как государства-члена Евразийского экономического союза, и глобального подхода GloBE. Указанные подходы рассматриваются структурно-функционально – во-первых, в аспекте регламентированности налоговой конкуренции нормами права, во-вторых, в аспекте снижения корпоративного налога и в-третьих, в аспекте нацеленности налоговой конкуренции на повышение объема привлеченных иностранных инвестиций.

Автор отмечает, 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, без строго установленной терминологической базы такой оценки.

Соискатель обозначил проблему отсутствия терминологической системы налоговой конкуренции: в докладе ОЭСР 1998 года «Вредоносная налоговая конкуренция: новая глобальная проблема» (англ. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue) и в проекте BEPS 2013 года (англ. Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting) нет определения того, что такое недобросовестная налоговая конкуренция и что такое добросовестная налоговая конкуренция.

Далее рассматривается подход ЕС по разграничению недобросовестной и добросовестной налоговой конкуренции. В Евросоюзе наблюдается превалирование экономической обоснованности над другими принципами налогового права и это приводит к тому, что институты ЕС могут сохранить преференциальный налоговый режим, если он формально нарушает признаки недобросовестной налоговой конкуренции, чтобы экономические интересы государств-членов интеграционного объединения не страдали.

Затем рассматривается подход России по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции. Соискатель отмечает, что в ЕАЭС нет источников мягкого права, которые заставляют любое из государств-членов изменить свое налоговое законодательство и в российском законодательстве нет таких инструментов правового регулирования, которые бы могли влиять на установление налогов в других государствах интеграционного объединения.

Российская Федерация, как и другие государства-члены ЕАЭС, в настоящее время осуществляет разграничение добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции в целом на основе критериев, которые не являются общедоступными и потому не могут быть проанализированы.

Далее рассматривается проект GloBE по введению глобальной минимальной ставки корпоративного налога. Отмечается, что данный проект сосредоточен преимущественно на аспектах добросовестной налоговой конкуренции, регулируемой на уровне законодательства. Вместе с тем, недобросовестная налоговая конкуренция, помимо законодательных механизмов, требует анализа и правоприменительной практики, включая действия государственных органов и управляющих компаний, поскольку именно в этих аспектах могут проявляться отклонения от формально установленного правового регулирования.

В результате выполненного структурно-функционального анализа вышеуказанных подходов удалось успешно разграничить две формы налоговой конкуренции и, соответственно, сформулировать необходимые определения недобросовестной налоговой конкуренции и добросовестной налоговой конкуренции.

В третьем параграфе **«Система правил противодействия недобросовестной налоговой конкуренции. Офшорные юрисдикции и недобросовестные преференциальные налоговые режимы как формы недобросовестной налоговой конкуренции»** автором проводится правовой анализ двух форм недобросовестной налоговой конкуренции (офшорных юрисдикций и недобросовестных преференциальных налоговых режимов) на

основе системы правил противодействия недобросовестной налоговой конкуренции, синтетически сформированной с учетом подходов ОЭСР и ЕС.

Кроме того, диссертант дополнительно проанализировал обширную правоприменительную практику ЕС с целью выявления фактических критериев, на основании которых ЕС и ОЭСР выявляют офшорные юрисдикции и недобросовестные преференциальные режимы, поскольку в источниках мягкого права признаки этих форм недобросовестной налоговой конкуренции описаны недостаточно подробно.

Особое внимание было уделено смягчающим и отягчающим обстоятельствам, характеризующим правоприменение в преференциальных налоговых режимах – в частности, таким как:

- 1) волюнтаризм руководителей государственных органов в части предоставления налоговых льгот;
- 2) нацеленность на предприятия, которые принадлежат иностранным лицам;
- 3) предоставление преимуществ компаниям, не имеющим реальной экономической деятельности или экономического присутствия в стране.

Соискатель, опираясь на источники мягкого права ОЭСР и ЕС, синтезировал 5 признаков, которые используются для выявления офшорных юрисдикций – признак пониженного налогообложения, признак прозрачности, признак обмена налоговой информацией, признак реальности экономического присутствия и признак недостаточного выполнения плана по BEPS.

Кроме того, автор выделил 6 признаков, которые используются для выявления недобросовестных преференциальных налоговых режимов – признак ограничения доступа и 5 вышеобозначенных признаков, которые используются для выявления офшорных юрисдикций.

Отмечено, что признак ограничения доступа, наряду с пониженным налогообложением, играет ключевую роль в признании налогового режима недобросовестным – 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.

В результате выполненного анализа удалось успешно сформулировать авторские определения офшорной юрисдикции и недобросовестного преференциального режима.

Вторая глава **«Особенности правового регулирования преференциальных налоговых режимов Российской Федерации»** посвящена правовому режиму налогообложения прибыли юридических лиц в Российской Федерации (параграф 1), пределам влияния управляющих компаний преференциальных налоговых режимов на правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц в Российской Федерации (параграф 2) и рекомендациям по применению правил по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции в Российской Федерации (параграф 3).

Первый параграф **«Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц в Российской Федерации»** посвящен анализу режима стандартного налогообложения в РФ и отдельных категорий российских преференциальных налоговых режимов (преференциальные налоговые режимы для малого и среднего предпринимательства (1), преференциальные налоговые режимы, стимулирующие производственную деятельность (2), САР на островах Русский и Октябрьский (3) и преференциальные налоговые режимы, направленные на достижение технологического суверенитета (4)) на предмет наличия признаков недобросовестной налоговой конкуренции, основательно рассмотренных в третьем параграфе первой главы.

Автор проанализировал стандартные налоговые ставки по корпоративному налогу в России и пришел к выводу, что стандартные налоговые ставки по корпоративному налогу в России не создают потенциала признака пониженного налогообложения и, соответственно, других признаков недобросовестной налоговой конкуренции.

На примере России соискатель приходит к выводу, что подход, который был избран ОЭСР и ЕС, является правильным в том, что признак пониженного

налогообложения всегда должен являться «входным критерием», поскольку ставки корпоративного налога в России не позволяют выполнить признак пониженного налогообложения.

Далее рассматриваются российские преференциальные налоговые режимы в разрезе налоговой конкуренции и автор подтверждает, что признак пониженного налогообложения применим ко всем указанным видам преференциальных налоговых режимов, остальные признаки недобросовестной конкуренции в отношении них не выявлены.

Соискатель отмечает, 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.

Во многом значение разъяснений от фонда «Сколково» объясняется тем, что в настоящее время нет актуальной осязаемой судебной практики в отношении деятельности в Сколково.

Стоит сделать акцент на том, что 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 в связи с наличием неопубликованных или секретных постановлений, регулирующих деятельность, связанную с преференциальным налоговым режимом. Поскольку тем самым фонд «Сколково» может применять Федеральный закон «Об инновационном центре «Сколково» от 28.09.2010 № 244-ФЗ благоприятно, осуществлять административное усмотрение в применении правил, отступающих от нормального и надлежащего применения законодательства и принимать субъективные благоприятные решения, влияющие на налогообложение.

Суммируя вышеизложенное, автор приходит к выводу **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.

Во втором параграфе **«Пределы влияния управляющих компаний преференциальных налоговых режимов на правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц в Российской Федерации»** исследуется нормативная база Сколково, которая разрабатывается и утверждается фондом «Сколково» с позиции разграничения полномочий налоговых органов и управляющей компании.

Отмечается, что пределы влияния фонда «Сколково» являются широкими и охватывают предоставление и прекращение статуса участника Сколково, 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».

Проанализировав партнерскую модель участия в Сколково, автор пришел к выводу, что это может приводить к субъективным благоприятным решениям, влияющим на налогообложение исследовательских центров партнера (далее – ИЦП). Например, один партнер фонда «Сколково» может не выполнять никаких условий кроме порога выручки, в то время как другой партнер фонда «Сколково» должен будет нанять большое количество сотрудников, осуществить капитальные вложения и любые другие требования, которые будут установлены фондом «Сколково».

Стоит сделать акцент на том, 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.

В результате такого подхода удалось прийти к выводу о наличии **коллизии норм НК РФ и правил, устанавливаемых управляющими компаниями преференциальных налоговых режимов** и сформировать предложения по совершенствованию российского законодательства в части преференциальных налоговых режимов.

В третьем параграфе **«Рекомендации по применению правил по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции в Российской Федерации»** автором проводится выработка и оценка рекомендаций по совершенствованию российского законодательства в сфере противодействия недобросовестной налоговой конкуренции.

Соискатель критически оценивает идею создания аналогичного ЕС Кодекса поведения на уровне ЕАЭС, считая её несвоевременной, так как договор о ЕАЭС не регулирует вопросы прямого налогообложения и соответственно не определяет компетенцию органов ЕАЭС в этом вопросе и возможно будет ограничивать Россию в противодействии недобросовестной налоговой конкуренции на национальном уровне.

Автор также рассматривает идею по выравниванию условий для внутрироссийских и иностранных инвесторов как несостоятельную, так как ни в российском законодательстве, ни в соответствующих подзаконных актах не прослеживается нацеленность на поощрение предприятий, которые принадлежат иностранным лицам.

В дальнейшем, соискатель рассматривает предложение по осуществлению унификации российских преференциальных налоговых режимов и с этой целью автор анализирует подходы в части правового регулирования преференциальных налоговых режимов, сложившиеся в 2000-2010 годах, 2010-2018 годах, 2019-2021 годах и на современном этапе.

Диссертант отмечает, что в результате недостаточно единообразных подходов 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.

Автор обращает внимание, что 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.

К тому же соискатель приходит к выводу, что предложение по кодификации законодательства сегодня воплотить надлежащим образом в российском законодательстве о налогах и сборах нельзя, так как кодификация преференциальных налоговых режимов изменит соотношение Налогового кодекса с другими федеральными законами и это в свою очередь подорвет важность НК РФ как главного акта налогового законодательства.

Далее рассматривается предложение о расширении подхода Минфина России по формированию ограничительных списков для налоговых целей.

Соискатель считает наиболее целесообразным расширение ограничительных списков Минфина РФ путём добавления теста на недобросовестную налоговую конкуренцию, подготовленного на основе опыта России и ЕС, потому что такой подход позволит эффективно противодействовать недобросовестной конкуренции без необходимости изменения Налогового кодекса РФ и не вводит отдельный институт в рамках ЕАЭС, который может существенно осложнить деятельность интеграционного объединения.

В заключении исследования автор подводит итоги проделанной работы, формулирует выводы и предложения, которые отражают основные положения диссертации.

**СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ АВТОРОМ ПО ТЕМЕ
ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ**

**Публикации в ведущих рецензируемых научных журналах,
рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве
науки и высшего образования Российской Федерации**

(Общий объем печатных листов составил 2,33)

1. Засыпкин, В. А. Недобросовестная налоговая конкуренция и офшорные юрисдикции: категории в международном налоговом праве / В. А. Засыпкин // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2022. – № 8(96). – С. 156-168. – 0,83 п.л.

2. 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. – 0,51 п.л.

3. Засыпкин, В. А. Актуальные налогово-правовые проблемы подхода ЕС по оценке преференциальных налоговых режимов в целях противодействия недобросовестной налоговой конкуренции / В. А. Засыпкин // Аграрное и земельное право. – 2024. – № 2(230). – С. 118-122. – 0,79 п.л.

Публикации в иных изданиях

(Общий объем печатных листов составил 0,23)

4. Засыпкин, В. А. Анализ правового регулирования офшорных юрисдикций в контексте повышения налоговой конкурентоспособности Российской Федерации / В. А. Засыпкин // Современная политическая наука о траекториях развития государства, бизнеса и гражданского общества : Сборник статей IV Международной научно-практической конференции, Минск, 15 декабря 2023 года. / под ред. А. О. Бугеовой, О.Г. Казака и К. И. Костиневича – Минск: Белорусский государственный экономический университет, 2023. – С. 227-230. – 0,23 п.л.

Общий объем опубликованных работ составляет 2,56 п.л.