

УДК 336.02

**Ключевые слова:**

налоговая гавань, офшор,  
низконалоговая юрисдикция,  
приносящая вред налоговая конкуренция,  
контролируемые иностранные компании,  
налоговое резидентство,  
План по противодействию выводу прибыли,  
деофшоризация

**М. А. Котляров**, д. э. н.,

проф., гл. науч. сотр. Центра отраслевой экономики  
Научно-исследовательского финансового института  
(e-mail: kotlyar2005@list.ru)

**И. Н. Рыкова**, д. э. н.,

руководитель Центра отраслевой экономики  
Научно-исследовательского финансового института  
(e-mail: rycova@yandex.ru)

# Противодействие переносу налоговой базы в низконалоговые юрисдикции: опыт ОЭСР и приоритеты для России

*Проблема использования налогоплательщиками низконалоговых юрисдикций при структурировании сделок — серьезный вызов для экономик как развитых, так и развивающихся стран, среди которых растет обеспокоенность в связи с масштабными потерями бюджетных доходов. Очевидно, что эта проблема не решается на уровне совершенствования национального законодательства отдельных стран.*

Развитие мировой экономики, транснациональных корпораций и современных технологий наряду с неоспоримыми преимуществами привело к созданию изощренных схем налогового планирования, получивших в мировой практике название агрессивных (*aggressive tax planning*), а также к недобросовестному использованию положений договоров об избежании двойного налогообложения (*treaty abuse*). Успех в противостоянии агрессивному налоговому планированию зависит не только от создания качественной методологической базы и нормативного регулирования, но и от того, насколько согласованными будут действия стран. В этом плане особенно показателен пример работы в рамках Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Хотя и часто критикуемый, но тем не менее системный и комплексный подход ОЭСР к возникающим проблемам полезен для изучения, т. к. в России в последнее время активно прорабатываются вопросы совершенствования законодательства по противодействию уклонению от налогообложения с использованием офшорных юрисдикций.

## **ОПЫТ СИСТЕМНОГО ОСМЫСЛЕНИЯ ПРОБЛЕМЫ В РАМКАХ ОЭСР**

Проблема использования низконалоговых юрисдикций давно находится в поле зрения международного сообщества. Так, например, в 1987 г. в отчете ОЭСР «Международное

уклонение от налогов. Четыре исследования по теме<sup>1</sup> была отмечена сложность в определении понятия «налоговая гавань». В тот период ограничились, что таковой является страна, которая сама предлагает услуги по минимизации налогообложения и признана международным сообществом таковой (прошедшая т. н. репутационный тест). Однако можно утверждать, что именно с середины 90-х были заложены основы совместной системной работы по противодействию т. н. приносящей вред налоговой конкуренции (*harmful tax competition*).

Первые результаты были представлены в 1998 г. в виде отчета «Приносящая вред налоговая конкуренция. Новая глобальная проблема» (здесь и далее перевод авторов). Как отмечалось в Отчете: «...имеющиеся данные не позволяют сделать подробный сравнительный анализ экономических и бюджетных последствий от использования низконалоговых юрисдикций... однако текущее использование услуг таких юрисдикций носит масштабный характер и увеличивается по экспоненте. Например, прямые иностранные инвестиции странами «Большой семерки» в экономики стран Карибского и Тихоокеанского бассейна, которые традиционно относятся к низконалоговым режимам, увеличились более чем в пять раз за период 1985–1994 гг. до величины более чем \$200 млрд ...»<sup>2</sup>.

В отчете была дана оценка понятию «налоговая конкуренция» как глобальному явлению, приводящему к потерям бюджетов государств, стремящихся удержать налогоплательщиков и не допустить перемещения налоговой базы в другие юрисдикции путем снижения налоговых ставок. Основная часть документа была посвящена критериям идентификации налоговых гаваней (*tax havens*) и наносящих ущерб льготных налоговых режимов (*harmful preferential tax regime*), а также мерам по противодействию этим явлениям.

Данный Отчет появился в период, который охарактеризовался бурным развитием информационных технологий и глобализацией, на основе чего в Отчете был сделан правильный вывод о том, что налоговая политика страны, интегрированной в мировую экономику, оказывает влияние на участников единого торгового и инвестиционного пространства. Отсюда возрастает ответственность каждого национального правительства за принимаемые решения в области изменения налоговых ставок, предоставления льгот и создания благоприятного режима с целью привлечь инвестиции и обеспечить экономический рост. Необходимо нащупывать ту грань, за которой наступает фаза нездоровой налоговой конкуренции между странами, превращающаяся в т. н. «гонку ко дну» (*race to the bottom*), в результате чего все участники такого соревнования получают хроническое недофинансирование бюджетных статей и провал социально-экономической политики.

В отчете также содержалась методологическая и терминологическая проработка вопросов функционирования низконалоговых юрисдикций. Авторы выделили три главные цели существования налоговых гаваней:

1. предоставление места хранения пассивных инвестиций;
2. обеспечение механизма коррекции бухгалтерских прибылей;
3. оказание банковских услуг, информация о которых недоступна налоговым органам других стран.

Основной акцент был сделан на выделении четырех признаков налоговой гавани. Во-первых, это отсутствие налогов или только номинальные налоговые ставки, а также позиционирование страны как низконалоговой юрисдикции. Во-вторых, отсутствие или неэффективный обмен налоговой информацией с данной страной. Как правило, как законодательство, так и административная практика в налоговых гаванях обеспечивают режим минимального информационного обмена с налоговыми органами или

<sup>1</sup> *International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies. Study 1.* — OECD, 1987.

<sup>2</sup> *Harmful Tax Competition — An Emerging Global Issue. Chapter 1.* — P. 17 / OECD ([www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf](http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf)).

правительствами других государств, что, собственно, и обеспечивает их привлекательность для налогоплательщиков, имеющих определенные цели. В-третьих, непрозрачность в реализации административных правовых и экономических механизмов. В-четвертых, отсутствие содержательной бизнес-активности у зарегистрированных в налоговой гавани фирм, что позволяет сделать вывод об их предназначении исключительно для целей налоговой оптимизации.

В то же время сами авторы Отчета отмечали сложность классификации деятельности как содержательной, приводя пример компаний, предоставляющих финансовые, секретарские услуги, а также услуги по управлению. Наличие таких видов деятельности требовало выхода на новый уровень анализа, а именно на исследование адекватности оказанных услуг размерам полученного вознаграждения. Необходимая для этого концепция «Функции. Активы. Риски» (*FAR-analysis*) была развита в ОЭСР несколько позже.

Вторая группа, наряду с налоговыми гаванями выделенная в методологии ОЭСР как способствующая непродуктивной налоговой конкуренции между странами, получила название наносящих ущерб льготных налоговых режимов (далее — льготный налоговый режим). Данная группа рассматривалась как более мягкая форма в сравнении с налоговыми гаванями, ей также были присвоены четыре признака:

1. Нулевые или низкие эффективные налоговые ставки.
2. Создание особых налоговых режимов, автономных от национального налогового режима («*Ringfencing*» of regimes).
3. Недостаток прозрачности.
4. Отсутствие эффективного обмена информацией.

Ключевым условием отнесения к группе, как и в случае с налоговой гаванью, выступает отсутствие налогов или низкие эффективные налоговые ставки. Имеет место совпадение по критерию прозрачности и обмена информацией и предложен новый критерий — наличие особых налоговых режимов внутри страны. Сам факт того, что государство создает такой режим и изолирует от него собственную экономику, уже говорит о содействии пагубной налоговой конкуренции. Конкретные формы, в которых могут проявляться особые налоговые режимы, — исключение налогоплательщиков-резидентов из числа субъектов, претендующих на льготы, или запрет компаниям, которые получают льготы, осуществлять деятельность на внутреннем рынке данной страны.

Дополнительно были выделены еще несколько признаков, позволяющих идентифицировать льготные налоговые режимы. Это непринятие международных правил трансфертного ценообразования; индивидуальный подход к определению налогового бремени, вырабатываемый в ходе переговоров с налоговыми органами; освобождение дохода от иностранных источников от национального налогообложения; отсутствие в публичном доступе ряда нормативных положений в области налогообложения; наличие разветвленной сети международных договоров об избежании двойного налогообложения, не отражающей реальной внешнеэкономической активности страны.

В Отчете были приведены и конкретные рекомендации, сгруппированные по трем направлениям: 1) совершенствование национального налогового законодательства; 2) рекомендации по формированию условий и заключению договоров об избежании двойного налогообложения; 3) интенсификация международного сотрудничества и обмена информацией. Что касается совершенствования национального законодательства, то приоритет был отдан внедрению правил о контролируемых иностранных компаниях (*Controlled foreign companies rules — CFC rules*) и правил о владении долями участия в зарубежных инвестиционных фондах. Наличие последних позволяло обходить национальные правила о контролируемых иностранных компаниях, т. к. доли участия в объединенных фондах не превышали порога, определенного законом для применения режима контролируемой иностранной компании, что делало законодательство о контролируемых иностранных компаниях малоэффективным. Также было рекомендовано совершенствовать

правила работы с низконалоговыми юрисдикциями и поддерживать их актуальный реестр. Еще одной заметной рекомендацией стала необходимость унификации правил трансфертного ценообразования на базе методических рекомендаций ОЭСР<sup>3</sup>. Как известно, в них особое внимание было уделено внедрению механизмов рыночной оценки цен сделок, методов ценообразования и рекомендациям по подбору объектов-аналогов при проведении сравнений сопоставимых сделок.

В части договоров об избежании двойного налогообложения в Отчете содержался призыв тщательно подходить к предоставлению льгот и создавать механизмы ограничения доступа к льготам (*Limitation of benefits clauses*), приостанавливать участие в соглашениях с налоговыми гаванями и не заключать такого рода договоров в будущем.

Общий подход, содержащийся в Отчете, был полностью поддержан большинством стран — участниц ОЭСР, за исключением Люксембурга и Швейцарии, сформулировавших особое мнение по ряду положений. Люксембург выразил сомнение, что институт банковской тайны обязательно служит признаком недобросовестной налоговой конкуренции, и упрекнул авторов Отчета в методологической непоследовательности в той части, что альтернативой обмену информацией является механизм взимания налогов у источника в стране происхождения и что его наличие отменяет потребность в информационном обмене. Швейцария же выделила позитивные моменты от международной налоговой конкуренции и отметила, что указанный Отчет поощряет страны с неоправданно высоким уровнем налогообложения, а это противоречит философии ОЭСР. В результате на тот период эти две страны заявили, что не будут считать себя связанными какими-либо обязательствами по реализации положений Отчета.

Позитивные практические результаты такого совместного подхода к проблеме со стороны стран ОЭСР не заставили себя ждать, и к 2000 г. был составлен список потенциально недобросовестных налоговых режимов в странах ОЭСР, а в 2004 г. — подготовлен документ «Проект ОЭСР по недобросовестной налоговой конкуренции: отчет о достигнутом прогрессе — 2004»<sup>4</sup>. По сути, были разработаны и внедрены методические рекомендации по классификации отдельных видов услуг, в рамках которых уточнялись признаки льготного налогового режима. По таким категориям, как страхование, финансы и лизинг, управление активами, банковское дело, предоставление штаб-квартир и юридических адресов, сервисные центры, свободные экономические зоны и др., были выделены виды льготных налоговых режимов в разрезе конкретных стран (всего сорок семь режимов только внутри стран ОЭСР). В период с 2000 по 2004 г. большая их часть была упразднена. Не было достигнуто прогресса лишь по некоторым режимам внутри стран: Люксембург, Нидерланды, Швейцария, Бельгия. Однако данные государства высказали намерения внести соответствующие изменения в будущем.

2006 г. можно считать завершающим первый цикл, когда ОЭСР отчиталась об упразднении практически всех льготных налоговых режимов, способствующих приносящей вред налоговой конкуренции в сообществе стран ОЭСР<sup>5</sup>. Оставался только один режим, признанный недобросовестным и получивший название «Холдинговые компании 1929» (Люксембург), который давал права на налоговые освобождения компаниям, предоставляющим услуги управления активами взаимных фондов. Этот режим перестал существовать только в 2011 г. Цели, поставленные в 1998 г., были признаны достигнутыми, и созданная система критериев отныне предназначалась для оперативного мониторинга возникновения новых режимов, способных создать недобросовестную налоговую конкуренцию.

<sup>3</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations / OECD, 2010.

<sup>4</sup> The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report / OECD ([www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf](http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf)).

<sup>5</sup> The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries ([www.oecd.org/ctp/harmful/37446434.pdf](http://www.oecd.org/ctp/harmful/37446434.pdf)).

## Новый цикл активности по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции и уклонению от налогообложения

При всем положительном значении достигнутых в области противодействия недобросовестной налоговой конкуренции и перемещению налоговой базы в низконалоговые юрисдикции результатов актуальность данной темы не была утрачена. Во-первых, проделанная с 1998 г. работа касалась только режимов стран ОЭСР, при этом в мире существовали десятки других юрисдикций, предоставляющих значительные налоговые послабления. Во-вторых, сама идея составления списка режимов и критериев классификации, при всей ее необходимости, являлась лишь частью международной системы противодействия уклонению от налогов. Системное осмысление данной проблемы под эгидой ОЭСР воплотилось в создании в 2013 г. Плана действий по противодействию уменьшению налоговой базы и выведению прибыли (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*)<sup>6</sup>. Версия на русском языке, размещенная на сайте библиотеки ОЭСР, имеет название «Проект плана действий по борьбе с минимизацией налогообложения и выведением прибыли»<sup>7</sup> (далее по тексту — План).

В Плате содержится обращение к уже не новой проблеме ухода от налогообложения в условиях глобальной экономической интеграции. Однако при этом акцент сделан на постоянно совершенствующихся инструментах налоговой минимизации в рамках мультинациональных корпораций (МНК), где выведение прибыли в низконалоговые юрисдикции — это лишь один из элементов. Особо отмечены разрывы (отличия) в законодательных базах различных стран, особенно в сфере электронной коммерции и нематериальных активов. В Плате отмечается наличие таких принципиально новых инструментов налоговой оптимизации, как низконалоговый филиал иностранной компании, гибридные структуры (*Hybrid entity*)<sup>8</sup> и гибридные финансовые инструменты (*Hybrid financial instrument*)<sup>9</sup>, кондуктивные компании, деривативы. По-новому сформулирован и ключевой принцип — соотношение прав на взимание налогов с реальной экономической активностью, генерирующей доход, что должно основываться на представлении налоговых органов о цепочке создания прибавочной стоимости в ходе деятельности налогоплательщика. Это неизбежно ставит вопрос о необходимости реформирования модели налогообложения, основанной на статусе резидента налогоплательщика (когда налоговые права принадлежат стране, в которой налогоплательщик является резидентом), в результате чего существенные потери несет страна — источник происхождения дохода, в которой сосредоточена вся содержательная деятельность налогоплательщика.

План состоит из пятнадцати действий, которые отражают следующие направления:

- вызовы и проблемы в связи с развитием интернет-технологий;
- гибридные финансовые инструменты и компании;
- контролируемые иностранные компании;
- злоупотребления положениями договоров об избежании двойного налогообложения;
- получение налоговых выгод путем зачетов и освобождений;
- уклонение от статуса постоянного представительства;
- прозрачность, обмен информацией и требование к налогоплательщикам раскрывать содержание применяемых схем налоговой оптимизации;
- трансфертное ценообразование (особенно в части движения нематериальных активов);
- механизмы разрешения международных налоговых споров.

<sup>6</sup> *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting / OECD, 2013 (www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf).*

<sup>7</sup> <http://oecdru.org/nalog.html>.

<sup>8</sup> виды компаний и объединений (например, партнерство), которые прозрачны в одной налоговой юрисдикции и непрозрачны в другой или которые в одной юрисдикции рассматриваются налоговыми органами как корпорация, а в другой — как партнерство.

<sup>9</sup> инструменты, классифицируемые в одной налоговой юрисдикции как долговые, а в другой — как долевы.

Рассмотрение конкретных положений Плана не является целью настоящей работы, поэтому обратимся к положениям, касающимся недобросовестной налоговой конкуренции путем использования низконалоговых юрисдикций. Как отмечается в Плане, проблема приносящей вред налоговой конкуренции так же актуальна, как и пятнадцать лет назад, хотя «...сейчас она реже принимает форму создания льготных режимов, а чаще имеет место в виде пониженных налоговых ставок по отдельным видам доходов (например, доходы от финансовой деятельности или от предоставления нематериальных активов) ...»<sup>10</sup>. Отсюда авторы плана делают вывод, что необходимо вникать в экономическую сущность производимых операций и совершенствовать работу по обеспечению прозрачности, включая неформальный обмен между налоговыми органами.

Отдельное направление посвящено совершенствованию правил по регулированию деятельности контролируемых иностранных компаний. Здесь акцент сделан на схемах финансирования деятельности материнской компании через иностранную дочернюю и получение выгоды от различий в режимах налогообложения процентов по долговым инструментам. Отсюда также следует вывод о необходимости развивать содержательный экономический подход, без которого нельзя получить полное представление о сути сделок между головной и дочерней компаниями. В целом в Плане признается, что регулирование деятельности контролируемых иностранных компаний — это та сфера, в которой в ОЭСР не было сделано значительной работы.

Таким образом, План можно признать весьма важной попыткой системного подхода к решению проблем ухода от налогообложения в связи с глобализацией и деятельностью МНК. План содержит подходы и методологические принципы, которые могут быть использованы при совершенствовании налогового законодательства не только стран — участниц ОЭСР. Это:

1. Комплексный подход к проблеме противодействия нежелательному перемещению налоговой базы, основанный на гармонизации законодательства о трансфертном ценообразовании, контролируемых иностранных компаниях, резидентском статусе плательщика, финансовых инструментах и др.
2. Приоритет экономического содержания над юридической формой; анализ существенной деятельности налогоплательщика, в результате чего определяется соответствие дохода налогоплательщика экономической активности, приносящей этот доход.
3. Представление цепочек создания стоимости в бизнесе налогоплательщика, на основе чего осуществляется справедливое распределение налоговых прав между государствами.
4. Дальнейшая разработка методик противодействия использованию низконалоговых юрисдикций. Имеется в виду не только выработка критериев для признания налогового режима льготным и составления списка такого рода юрисдикций, но и трансформация исследований в сторону выявления законодательных различий (например, особый порядок учета доходов от финансовой деятельности и нематериальных активов в каждой из юрисдикций), позволяющих международным компаниям получать необоснованную налоговую выгоду.
5. Признание приоритета целостного подхода к проблеме, роли прозрачности и эффективного обмена информацией между налоговыми органами, взаимодействия с налогоплательщиком в части раскрытия последним своих планов по налоговой оптимизации.
6. Акцентирование внимания на проблеме злоупотребления положениями договоров об избежании двойного налогообложения и роли данных договоров в процессах вывода прибыли в низконалоговые юрисдикции.
7. Обоснование важности совершенствования подходов при оценке сделок с участием нематериальных активов и гибридных финансовых инструментов, имеющих оригинальное толкование в различных юрисдикциях.

<sup>10</sup> Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

## ПРИМЕНЕНИЕ ЭЛЕМЕНТОВ ПОДХОДА ОЭСР В РОССИИ

Проблема использования низконалоговых юрисдикций в последнее время приобрела в России особую актуальность. В этом плане можно отметить, во-первых, подготовку и обсуждение документа «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов»<sup>11</sup> (далее — Основные направления). Во-вторых, можно выделить тему, получившую значительный резонанс в деловых и научных кругах и связанную с противодействием выводу прибыли в низконалоговые юрисдикции и созданием административных и рыночных условий для возвращения в Россию капиталов из стран, обеспечивающих льготный налоговый режим и не принимающих активного участия в информационном обмене между налоговыми органами. Эта проблема получила название «деофшоризация российской экономики».

Вопросы международной налоговой политики России, отраженные в Основных направлениях, в целом повторяют подход ОЭСР. В частности, заявлена необходимость внедрения:

- «...механизма признания доходов и расходов, распределяемых в мультинациональных холдингах, с учетом правил, разработанных... ОЭСР» (п. 1.2);
- новых правил регулирования правил трансфертного ценообразования, что обусловлено «...растущей глобализацией бизнеса, возможностью по-разному структурировать сложные сделки, используя нематериальные активы и финансовые инструменты в различных юрисдикциях...» (п. 2.7.2);
- положений о контролируемых иностранных компаниях и конечных получателях дохода (выгодоприобретателях) (п. 2.4);
- практики заключения соглашений об обмене налоговой информацией с офшорными и низконалоговыми юрисдикциями (п. 2.4);
- изменений в Налоговый кодекс РФ, устанавливающих «...понятие налогового резидентства организаций, что позволит противодействовать злоупотреблениям при определении доходов иностранных организаций, подлежащих налогообложению в Российской Федерации...» (п. 2.4)<sup>12</sup>.

Заявленные в Основных направлениях намерения и планируемые действия являются необходимыми и вписываются в общую тенденцию совершенствования законодательной базы и методологических подходов в области регулирования международных налоговых отношений, характерную для развитых стран. При этом стоит акцентировать внимание на одном важном, на наш взгляд, моменте, которому в документах концептуального характера стоило бы уделить больше внимания.

Признавая значимость выделенных в концепции направлений, необходимо развивать и ключевые методологические принципы, на которых будет основано применение всех названных методик и правил. В этом плане следует отметить принцип приоритета экономического содержания над юридической формой и представление цепочки создания стоимости в бизнесе или финансовых сделках налогоплательщика. На основе этих принципов может быть выстроена иерархия конкретных законодательных новшеств, будь то правила о контролируемых иностранных компаниях или поправки в законодательство о трансфертном ценообразовании. Данный подход создаст основу и для качественного обмена информацией с зарубежными налоговыми органами, т. к. понимание экономической природы бизнеса налогоплательщика и центров формирования стоимости в его бизнесе позволит формировать целенаправленные информационные запросы.

<sup>11</sup> Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов.

<sup>12</sup> там же.

На данном пути Россия неизбежно столкнется с общими методологическими проблемами, решение которым не найдено и в самой модели ОЭСР. Это особенно ярко прослеживается на примере вопросов о налоговом резидентстве и бенефициарном владении. Последняя тема — одна из наиболее широко дискутируемых в ОЭСР. Бенефициарное владение выступает ключевым вопросом, когда речь идет о налогообложении т. н. пассивного дохода (дивиденды, проценты, роялти), выплачиваемого в пользу резидента государства, у которого со страной происхождения данного дохода есть договор об избежании двойного налогообложения. Как правило, страна, в которой расположен источник дохода, отказывается от налогообложения данного дохода или удерживает налог у источника по минимальной ставке с целью повысить инвестиционную привлекательность своей юрисдикции. Ключевое условие предоставления льготы заключается в том, чтобы получатель дохода был не просто резидентом государства, с которым заключен договор об избежании двойного налогообложения, но и конечным бенефициаром по отношению к данному доходу. Вопрос методики, по которой необходимо проводить идентификацию данного бенефициара, до сих пор является нерешенным в международной практике. Очевидно, что Россия в рамках кампании по деофшоризации экономики при внедрении методики идентификации конечных бенефициаров столкнется с аналогичными проблемами.

Таким образом, можно сделать вывод, что изучение опыта ОЭСР в области противодействия уклонению от уплаты налогов посредством выведения налоговой базы в низконалоговые юрисдикции представляется полезным с точки зрения наработок как в сфере нормативно-правового регулирования, так и методологических подходов. Как показывает многолетний опыт, накопленный в странах ОЭСР, успешная реализация заложенных в законодательстве норм во многом определяется наличием качественной методологической основы. Для России разработка комплексной методологии противодействия уклонению от налогов с использованием низконалоговых юрисдикций является приоритетом.

## **Библиография**

1. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (Одобрено Правительством Российской Федерации 30 мая 2013 года) [Электронный ресурс] / Официальный сайт КонсультантПлюс. — Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_147172/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_147172/).
2. Проект плана действий по борьбе с минимизацией налогообложения и выведением прибыли [Электронный ресурс] / OECD, 2014. — Режим доступа: <http://oecd.ru/nalog.html>.
3. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения: Монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / Под ред. И. А. Майбунова, А. П. Кирееенко, Ю. Б. Иванова. — М: Юнити-Дана, 2013.
4. International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies. Study 1. — OECD, 1987.
5. Harmful Tax Competition — An Emerging Global Issue [Электронный ресурс] / OECD, 1998. — Режим доступа: [www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf](http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf).
6. The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report [Электронный ресурс] / OECD, 2004. — Режим доступа: [www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf](http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf).
7. The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries [Электронный ресурс] / OECD, 2006. — Режим доступа: [www.oecd.org/ctp/harmful/37446434.pdf](http://www.oecd.org/ctp/harmful/37446434.pdf).
8. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [Электронный ресурс] / OECD, 2013. — Режим доступа: [www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf](http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf).
9. Saunders R., Dean M., Williams R. The Principles of International Tax Planning / International Fiscal Services. — London: Corpus Publishing Ltd, 2005.
10. Jain S. Effectiveness of the Beneficial Ownership Test in Conduit Company Cases. — Amsterdam: IBDF, 2013.