

МЕЖДУНАРОДНО-ПРАВОВАЯ ОСНОВА ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ НЕДОБРОСОВЕСТНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ*

© 2018 **Миронова Мария Александровна**

магистрант второго курса программы «Международное финансовое право»

© 2018 **Шахмаметьев Алексей Алимович**

доктор юридических наук, кафедра административного и финансового права
Московский государственный институт международных отношений (университет)
Министерства иностранных дел Российской Федерации».

119454 Москва, пр-т Вернадского, д. 76

E-mail: mironova.maria1994@gmail.com, shaxaa@mail.ru

Расширение внешнеэкономических связей и диверсификация форм международной экономической деятельности создают широкие возможности для ухода от уплаты налогов либо снижения налоговой нагрузки. Актуальным и значимым для большинства государств является вопрос налоговой конкуренции, которая оказывает существенное влияние на развитие международного сотрудничества по налоговым вопросам. Если та или иная налоговая юрисдикция предоставляет налоговые льготы, которые наносят ущерб экономике других стран и мировому благосостоянию в целом, то речь здесь идет о проблеме недобросовестной налоговой конкуренции. Ее решение в современных реалиях необходимо и преимущественно возможно лишь в случае принятия государствами и односторонних, и скоординированных многосторонних мер.

Ключевые слова: международное налоговое сотрудничество, налоги, налоговая юрисдикция, налогообложение, ОЭСР, международное налоговое право, недобросовестная налоговая конкуренция.

Недобросовестная налоговая конкуренция как международная проблема.

Обострение налоговой конкуренции между различными юрисдикциями, возрастание мобильности экономических субъектов и финансовых потоков заставляют государства принимать различные меры по обеспечению своих фискальных интересов. В числе мощных источников нововведений и корректировки правил налогообложения выступают изменения экономических условий, а также международное влияние. Налоги, налогообложение остаются по-прежнему категориями национальных правовых систем. Тем не менее, современный уровень открытой экономики вносит существенные коррективы в формы и способы реализации государствами своего налогового суверенитета, требует более тесного взаимодействия налоговых юрисдикций. Международно-правовое сотрудничество в налоговой сфере достигло весьма высокого уровня. Актуализация и углубление исследований международно-правовых аспектов налогообложения необходимы для выработки научно обоснованной концептуальной пози-

ции в отношении применения международных правил в системе регулирования налоговых платежей в Российской Федерации.

Пределы и формы реализации государством своего налогового суверенитета устанавливаются самим государством по собственной инициативе либо в силу взятых им международных обязательств. Отсутствие априорного императивного ограничения налогового суверенитета усложняет поиск и выработку оптимального взаимодействия налоговых юрисдикций между собой, но позволяет каждой из них предлагать собственный режим налогообложения международной экономической деятельности. В условиях либеральных правил ее ведения, мобильности факторов производства государства фактически вынуждены конкурировать между собой, обеспечивая, наряду с иными элементами регулирования бизнеса, приемлемую для последнего налоговую среду. В случае чрезмерного налогового бремени (выражающегося не только в абсолютных величинах уплачиваемых налогов, но и в несопоставимой с их размером плохой организации экономической инфраструкту-

* Материал подготовлен при информационной поддержке справочной правовой системы «КонсультантПлюс». Если специально не указано иное, в статье использованы электронные версии документов и материалов из указанной системы.

ры) налогоплательщик имеет возможность выбрать устраивающую его налоговую юрисдикцию. Если он не сможет полностью переместить в последнюю весь бизнес, то, по крайней мере, примет меры по уменьшению налоговых платежей в стране с «неудобной» налоговой системой, воспользовавшись многочисленными способами налоговой минимизации посредством включения в организационно-правовую структуру деятельности компаний, находящихся на территориях с благоприятным налоговым климатом [1].

Стремление налогоплательщиков минимизировать фискальную нагрузку активно используется некоторыми налоговыми юрисдикциями с большой выгодой для себя. Так, предлагая низкий уровень налогообложения (либо освобождение от него) и выдвигая минимальный перечень обязательных, но, как правило, весьма необременительных условий, государство может получить значительные конкурентные преимущества в соперничестве за привлечение на свою территорию налогоплательщиков и инвестиций. Данные преимущества позволяют государству посредством специального налогового регулирования аккумулировать дополнительные материальные ресурсы и, соответственно решать свои вполне традиционные задачи.

В таких условиях игнорирование налоговых интересов участников международной экономической деятельности чревато предсказуемыми последствиями: они покинут страну, на территории которой на них возлагается тяжелые фискальные обязанности. Поэтому в настоящее время значительно обострилась проблема международного налогообложения, лежащая в поле конфликтного взаимодействия налоговых юрисдикций и порождаемая отсутствием между государствами согласованности в отношении средств и форм реализации налогового суверенитета. В некоторых случаях ущемление отдельными странами фискальных интересов остальных государств позволяет им фактически паразитировать за счет привлекаемых через налоговые преимущества богатств, созданных в иностранных налоговых юрисдикциях. Это закономерно порождает вопросы о допустимости, критериях и последствиях реализации государством своих суверенных прав в сфере налогообложения в ущерб другим стран, что в специальных исследованиях и документах обычно формулируется как проблема «недобросовест-

ной налоговой конкуренции государств».

Согласованные международные действия, разработка стандартов и обязательных правил могут дать больший эффект в деле устранения недобросовестной налоговой практики, нежели односторонние действия отдельных стран [2]. Речь идет о способах борьбы не только с последствиями такой практики, но и с причинами ее возникновения, основной из которых является отсутствие международно-правового регулирования базовых аспектов международного налогообложения. Потребность в согласованном взаимодействии в сфере суверенных налоговых полномочий государств диктуется, в первую очередь, экономической целесообразностью. Такое взаимодействие, основанное на объективных требованиях обеспечения условий развития экономики, не может осуществляться без признания государством прав и интересов иных субъектов, в том числе налоговых интересов других государств и участников международной экономической деятельности, которые непосредственно затрагиваются при реализации им своего фискального суверенитета.

Влияние международных факторов на условия и формы реализации налогового суверенитета, расширение и интенсификация взаимодействия между национальными налоговыми юрисдикциями создает необходимые предпосылки для разработки (как внутри государственных правовых систем, так и на международном уровне) правовых норм, устанавливающих объем полномочий государств по налогообложению международной экономической деятельности и регулирующих порядок такого налогообложения. Данные нормы также определяют особенности налогового статуса ее участников и исполнения ими налоговых обязанностей в отношении объектов налогообложения, возникающих вследствие совершения операций, связанных с территориями юрисдикцией различных государств.

Стоит обратить внимание, что, несмотря на значительный прогресс в деле межгосударственного сотрудничества в налоговой сфере, налог остается «национальной» категорией, т.е. находит свое формальное юридическое закрепление, необходимое для фактического применения, и «администрируется» в рамках национальных правовых систем. Данная ситуация претерпевает определенные изменения вследствие развития экономической и политической интеграции

в рамках межгосударственных объединений. Особенно отчетливо видны новые международно-правовые черты налогообложения при институционализации экономических объединений, когда государства в целях достижения интеграционных целей договариваются об изъятии некоторых вопросов из своей налоговой юрисдикции и соглашаются на делегирование части своих фискальных полномочий наднациональным структурам.

В условиях финансовой глобализации остро встал вопрос о том, какую налоговую конкуренцию можно считать недобросовестной и какие правовые меры необходимо принимать в целях борьбы с ней. Как правило, недобросовестная налоговая конкуренция приводит к размыванию налогооблагаемой базы и выводу капитала, а зачастую — и к отмыванию денежных средств преступным путем. При этом наличие у государств налогового суверенитета значительно усложняет согласованное противодействие таким негативным тенденциям. Однако уже в конце XX века в данной сфере начало динамично развиваться международное сотрудничество, которое позволяет органично сочетать односторонние и коллективные меры борьбы. В целом как односторонние, так и многосторонние меры направлены на то, чтобы предотвратить возникновение вредоносных налоговых режимов, нейтрализовать те налоговые преимущества, которые ими предусматриваются, а также воспрепятствовать связанной с ними незаконной деятельности.

Международно-правовое сотрудничество против недобросовестной налоговой конкуренции.

Организации экономического сотрудничества и развития [3] (далее — «ОЭСР»). Международное сотрудничество по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции прошло сравнительно небольшой период развития (с конца XX века) и на сегодняшний день концентрируется в рамках деятельности ОЭСР, которая координирует основные процессы межгосударственного взаимодействия и выступает главной площадкой по разработке его документальной составляющей. Одним из первых документов стал Доклад ОЭСР «Наносящая ущерб налоговая конкуренция: мировая проблема» 1998 года [4], который был разработан Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам в ответ на требования, со-

державшиеся в двух коммюнике министров государств-членов ОЭСР и стран «Большой семерки» от 1996 года и сводившиеся к необходимости определить меры противодействия недобросовестной налоговой конкуренции.

В данном Докладе ОЭСР проанализировала предоставляемые некоторыми юрисдикциями льготные налоговые режимы, на основании которых были сформулированы признаки недобросовестной налоговой конкуренции и 19 Рекомендаций (в частности, по усилению международного сотрудничества), адресованных государствам-членам. Суть Рекомендаций заключалась в следующем:

во-первых, в принятии «Руководящих принципов обращения с наносящими ущерб льготными налоговыми режимами в государствах-членах ОЭСР» («Guidelines for dealing with harmful preferential tax regimes in member countries»), сформулированных в тексте самого Доклада и направленных на то, чтобы государства-члены воздерживались от введения на своей территории таких режимов и ликвидировали уже существующие;

во-вторых, в учреждении вспомогательного специализированного органа при Комитете по налоговым вопросам — Форума ОЭСР по наносящей ущерб налоговой практике, уполномоченного проводить на постоянной основе анализ «вредоносных» льготных налоговых режимов и оценку эффективности применения мер борьбы с ними;

в-третьих, в составлении и регулярной корректировке «черного списка» офшорных юрисдикций;

в четвертых, в налаживании сотрудничества в данной сфере с третьими странами.

Основная задача Форума по наносящей ущерб налоговой практике на сегодняшний день — определение того, является ли тот или иной льготный налоговый режим проявлением недобросовестной налоговой конкуренции, в соответствии с порядком, установленным в Докладе 1998 года. В случае, если будет установлено, что государство использует вредоносный льготный налоговый режим, то такому государству будет предложено либо скорректировать, либо ликвидировать его. Более того, налоговый режим может быть признан вредоносным даже тогда, когда его экономические последствия оценить затруднительно (например, в связи с отсутствием доступа к необходимым для про-

ведения оценки данным).

Особую роль в рамках ОЭСР играет Мировой форум по вопросам прозрачности и обмена информацией в целях налогообложения (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), созданный в начале 2000-х годов с целью поддержки и развития конструктивного диалога с государствами, не являющимися членами ОЭСР. При этом число участников Мирового форума постоянно растет и на сегодняшний день составляет 148 членов [5].

Безусловно, Доклад ОЭСР 1998 года послужил толчком к качественно новым тенденциям в сфере налогового планирования. В течение следующего десятилетия в рамках ОЭСР принимались различные промежуточные доклады (в частности, 2000, 2001, 2004, 2006 годов) [6], в которых освещался процесс реализации девятнадцати Рекомендаций, а в 2004 году была разработана консолидированная аналитическая записка по применению критериев недобросовестной налоговой конкуренции [7]. К 2006 году из 47 налоговых режимов, действовавших на территории государств-членов ОЭСР и признанных потенциально вредоносными, 46 режимов были ликвидированы, скорректированы или признаны не вредоносными впоследствии [8].

Следующим важнейшим этапом в деятельности ОЭСР стало принятие в июле 2013 года «Плана мероприятий по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» (далее — «План BEPS») [9], одобренного главами государств «Большой двадцатки». В этом официальном документе закреплены положения о 15 мероприятиях, подлежащих реализации на национальном и международном уровне и направленных на борьбу с агрессивным налоговым планированием, а также установлены параметры и сроки их проведения. Задача Плана BEPS заключается в обеспечении налогообложения прибыли по месту ведения хозяйственной деятельности посредством гармонизации норм национального законодательства, регулирующих международную экономическую деятельность, а также введения более эффективного механизма по обмену информацией в соответствии с принципом прозрачности и нормативных требований о фактическом присутствии.

В рамках реализации мероприятия № 15 Плана BEPS 24.11.2016 ОЭСР представила текст многосторонней Конвенции по внесению в дву-

сторонние налоговые соглашения изменений с целью противодействия размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения [10]. Предполагается, что это позволит одновременно восполнить пробелы в более 2000 налоговых соглашениях и усовершенствовать систему налогообложения (в разработке Конвенции участвовали более 100 государств; церемония ее подписания состоится в июне 2017 года [11]).

Особый интерес в рамках рассматриваемой темы представляет мероприятие № 5 — «Усовершенствование мер по борьбе с наносимой ущерб налоговой политикой с учетом принципов прозрачности информации и фактического присутствия». В финальном отчете по его реализации 2015 года порядок противодействия недобросовестной налоговой конкуренции был скорректирован. Сейчас он преимущественно сконцентрирован на введении требований фактического присутствия и реальности хозяйственной деятельности в качестве основания для получения налоговых льгот, а также на обеспечении обязательного и «безоговорочного» (без ожидания запросов от иностранных государств) обмена информацией по решениям налоговых органов, принимаемым в отношении льготных налоговых режимов, по вопросам трансфертного ценообразования и в некоторых других случаях [12].

При этом внедрение международного стандарта налоговой прозрачности является одним из ключевых инструментов борьбы против недобросовестной налоговой конкуренции в рамках деятельности ОЭСР.

Во-первых, данный стандарт находит выражение в двусторонних международных договорах, заключаемых по двум моделям: на основе Типовой конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения по налогам на доходы и капитал (далее — «Типовая конвенция» [13], статья 26 которой регулирует обмен налоговой информацией), а также на основе Модельного соглашения ОЭСР об обмене информацией в налоговой сфере от 2002 года [14], которое стало основой для заключения более 800 соглашений об обмене информацией по всему миру [15].

Во-вторых, в 1988 году ОЭСР совместно с Советом Европы разработала Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам, дополненную в 2010 году специальным Протоколом [16], в соответствии с которым Конвенция была открыта для подписания третьими

(в том числе развивающимися) государствами и стала, по оценкам ОЭСР, универсальным многосторонним документом, доступным в рамках международного сотрудничества в налоговой сфере.

В-третьих, в последние годы ОЭСР сконцентрировала свою деятельность на переводе обмена информацией в «автоматический режим»: в 2014 году были разработаны Единый стандарт отчетности (Common Reporting Standard, CRS) [17] и Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене информацией о финансовых счетах (Multilateral Competent Authority Agreement, МСАА) [18], закрепившее Единый стандарт отчётности на международном уровне. В соответствии с Единым стандартом обмен информацией должен осуществляться между компетентными органами государств-членов один раз в год автоматически, в унифицированном электронном формате. При этом компетентные органы должны обмениваться уже не данными об отдельных лицах, а целым массивом подлежащей обмену информации, предоставляемой им соответствующими финансовыми учреждениями. Более того, государства могут предусмотреть автоматический обмен информацией в тексте двусторонних соглашений об обмене информацией в налоговой сфере в соответствии со специально разработанным Модельным протоколом 2015 года [19].

Организация Объединенных Наций (далее — «ООН»). В 1998 году ООН был опубликован доклад «Финансовые гавани, банковская тайна и отмывание преступных доходов». Он был направлен против «несотрудничающих» офшорных юрисдикций и в котором предлагалось составить «белый список» авторитетных офшорных центров с высокими стандартами трансграничного контроля. Ряд конвенций ООН и резолюций Совета Безопасности касаются проблемы отмывания преступных доходов и финансирования терроризма (например, Конвенция ООН против транснациональной преступности 2000 года [20]). В 2000 году начал функционировать Офшорный форум ООН, который установил единые стандарты борьбы с отмыванием денежных средств и обязался оказывать национальным органам власти техническую помощь в их соблюдении [21].

В целом деятельность ООН в рамках противодействия недобросовестной налоговой конкуренции сводится к разработке и редактированию

Типовой конвенции об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами [22], Руководства по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран 2013 года [23] и некоторых других документов.

Международный валютный фонд (далее — «МВФ»). В 1996 году МВФ был подготовлен Рабочий документ «Глобализация, налоговая компетенция и будущее налоговых систем», в котором подчеркивалось, что недобросовестная налоговая конкуренция — одно из негативных, но неизбежных последствий постоянно усиливающейся интеграции национальных экономик [24]. В настоящее время в рамках МВФ продолжается разработка различных рабочих документов аналитического характера по вопросам, не получившим широкого рассмотрения в рамках деятельности ОЭСР (например, Рабочий документ МВФ от 2015 года «Размывание налоговой базы, вывод прибыли из-под налогообложения и развивающиеся страны» [25]). Более того, в рабочих документах могут содержаться сведения об отдельных странах или регионах. Наконец, МВФ также ведет «черный список» офшорных юрисдикций.

В целом деятельность МВФ по вопросам международного налогообложения, преимущественно сконцентрированная на практике, сложившейся в развивающихся странах, является своеобразным дополнением к мероприятиям, проводимым ОЭСР. Однако участие МВФ в разрешении актуальных проблем данной области особенно важно, так как непосредственно служит обеспечению макроэкономической стабильности.

Группа по разработке финансовых мер по борьбе с отмыванием денег (Financial Action Task Force (FATF); далее — «ФАТФ»). ФАТФ является межправительственной организацией, создана в 1989 году по решению стран «Большой семерки». Она разрабатывает международные стандарты, направленные на противодействие отмыванию преступных доходов и финансированию терроризма (нашедшими отражение в 40 рекомендациях по борьбе с отмыванием преступных доходов и 9 специальных рекомендаций в сфере противодействия финансированию терроризма [26], которые, в соответствии с Резолюцией Совета Безопасности ООН № 1617 (2005) [27], были признаны обязательными для выполнения государствами-членами ООН). Более

того, на основании проводимых исследований в 2000–2007 годы ФАТФ регулярно составляла перечни («черные списки») стран и территорий, отказывающихся от сотрудничества с ней [28], большинство из которых являлись офшорными юрисдикциями. В целом ФАТФ уделяет особое внимание борьбе с вредоносными льготными налоговыми режимами, поскольку в силу информационной непрозрачности именно они представляют непосредственную угрозу международной экономической безопасности и используются для отмывания средств, полученных преступным путем.

Совет по финансовой стабильности (далее — «СФС») и иные организации. СФС — международная организация, созданная в 2009 году на

базе Форума финансовой стабильности. Основная задача СФС состоит в разработке и применении регулирующей и надзорной политики в области мировой финансовой стабильности. В рамках СФС готовятся доклады, освещающие, в частности, проблемы прозрачности информации и отмывания преступных доходов [29].

В противодействии недобросовестной налоговой конкуренции участвуют и иные международные организации (Группа Всемирного банка, Базельский комитет по банковскому надзору, Международная организация комиссий по ценным бумагам и др.), а также организации на региональном уровне (например, Межамериканский Центр налоговой администрации).

Библиографический список

1. Подробне см.: *Шахматьев А.А.* Международное налоговое право: Учебно-методический комплекс. М.: Тровант, 2009. С. 141–151.
2. Подробнее см.: *Toumi M.* Anti-Avoidance and Harmful Tax Competition: From Unilateral to Multilateral Strategies? / *The International Taxation System*. Edited by A. Lymer and J. Hasseldine. Boston/Dordrecht/London, 2002. P. 83–103.
3. Российская Федерация не является членом ОЭСР, что не препятствует ей участвовать в работе некоторых проводимых этой организацией мероприятиях, использовать документы ОЭСР. Подробнее о деятельности ОЭСР в налоговой сфере см.: *Шахматьев А.А.* Международный фактор в правовом регулировании налогов. М.: Юрлитинформ, 2010. С. 109–114.
4. *Concurrence fiscale dommageable: un problème mondial*. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.oecd.org/fr/sites/forummondialsurlatransparenceetlechangederenseignementsadesfinsfiscales/45630364.pdf> (дата обращения: 23.11.2017).
5. См.: *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/transparency> (дата обращения: 01.03.2018).
6. См., например: *Towards Global Tax Cooperation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184541-en>; *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables: rapport d'étape 2001*. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264034839-fr>; *Pratiques fiscales dommageables: rapport d'étape 2004*. [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/30901107.pdf (дата обращения: 12.02.2018).
7. *Note d'application consolidée: Indications pour l'application du Rapport de 1998 aux régimes fiscaux préférentiels*. [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/30901141.pdf. (дата обращения: 12.02.2018).
8. См.: *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables: mise à jour de 2006 sur les progrès dans les pays membres*. [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/37446444.pdf (дата обращения: 12.02.2018).
9. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (дата обращения: 22.02.2018).
10. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>. (дата обращения: 10.02.2018).
11. См.: *Remarks at Adoption Ceremony of the BEPS Treaty by Angel Gurría, OECD Secretary-General (as prepared for delivery)*. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/beps/remarks-at-adoption-ceremony-of-the-beps-treaty.htm>. (дата обращения: 12.01.2018).

12. Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance (Action 5): rapport final 2015. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr> (дата обращения: 02.02.2018).
13. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en> (дата обращения: 12.12.2017).
14. Agreement on exchange of information on tax matters. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> (дата обращения: 12.12.2017).
15. См.: Secretary-general report to the G20 finance ministers and central bank governors. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/OECD-tax-report-G20.pdf> (дата обращения: 12.12.2017).
16. The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (amended by the 2010 Protocol). [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en (дата обращения: 12.12.2017).
17. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters_9789264216525-en (дата обращения: 12.12.2017).
18. Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf> (дата обращения: 12.12.2017).
19. Model protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous exchange of information under a TIEA. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf> (дата обращения: 12.12.2017).
20. United Nations Convention against transnational organized crime and the protocols thereto. [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.unodc.org/documents/middleeastandnorthafrica/organised-crime/united_nations_convention_against_transnational_organized_crime_and_the_protocols_thereto.pdf (дата обращения: 14.02.2018).
21. См.: Доклад A/55/1 Генерального секретаря о работе Организации / 55-я сессия Генеральной Ассамблеи ООН // Нью-Йорк. 30.08.2000. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://legal.un.org/OLA/media/info_from_lc/A_55_1R.pdf (дата обращения: 02.03.2018).
22. Model Double Taxation Convention between developed and developing countries. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf (дата обращения: 14.02.2018).
23. Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf (дата обращения: 14.02.2018).
24. См.: *Tanzi V.* Globalization, Tax Competition and the Future of Tax System // W.: IMF Working Paper № 96/141, 1996.
25. См.: *Crivelli E., De Mooij R., Keen M.* Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries // W.: IMF Working Paper № 15/118, 2015.
26. International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation (2016 updated). [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.fatf-gafi.org/recommendations.html> (дата обращения: 14.10.2017).
27. См.: Resolution 1617 (2005) Adopted by the Security Council at its 5244th meeting, on 29 July 2005, United Nations. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.un.org/ru/sc/documents/resolutions/2005.shtml> (дата обращения: 24.11.2017).
28. См., например: Annual Review of Non-Cooperative Countries and Territories 2006–2007. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/2006%202007%20NCCT%20ENG.pdf> (дата обращения: 14.12.2017).
29. См., например: Ongoing and Recent Work Relevant to Sound Financial Systems. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.fsb.org/wp-content/uploads/on_0709.pdf (дата обращения: 01.03.2018).

Поступила в редакцию 21.02.2018 г.