

**О результатах реализации стандартов
«налоговой прозрачности»
Организации экономического сотрудничества
и развития**

***Аннотация:** Предметом исследования являются меры по борьбе с «недобросовестной налоговой конкуренцией», по повышению прозрачности мировой финансовой системы и правил международного налогообложения, предпринимаемые странами, входящими в Организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и Европейский Союз (ЕС) с середины 2000-х гг., и их результаты. Затронуты вопросы участия России в международном автоматическом обмене налоговой информацией. Сделаны выводы о повышении степени соблюдения норм налогового законодательства на международном уровне благодаря имплементации странами стандарта автоматического обмена финансовой информацией и о неэффективности в перспективе большинства традиционных схем международной налоговой оптимизации. Отмечены также отрицательные стороны международного обмена налоговой информацией.*

***Ключевые слова:** Уход от налогов, налоговая конкуренция, офшоры, агрессивное налоговое планирование, налоговая прозрачность, международное налогообложение, стандарты обмена финансовой информацией, автоматический обмен налоговой информацией.*

N. A. Poponova

*Cand. Sci. (Econ.),
Assoc. Prof.,
natap7@list.ru*

*MIREA – Russian Technological University,
Moscow, Russian Federation*

**Results of tax transparency standards implementation
in the Organization of economic cooperation
and development**

Annotation: *The study subject is the measures of suppression so called «Harmful tax competition» process and the world financial system transparency increasing, as well as international taxation rules transparency increasing. These measures are taken by Organization of economic cooperation and development (OECD) and European Union (EU) countries since the mid of 2000. This study describes their main results. The theme of Russian Federation participation in the process of international automatic tax information exchange is touched.*

Conclusions were drawn about the increase of the level of tax legislation so as to reach the international level in field of compliance. It has done due to implementation of the financial information automatic exchange standard.

Also the aspect of inefficiency of the most traditional schemes of international tax optimization in the future are touched. The negative aspects of the international exchange of tax information were also noted.

Keywords: *Tax avoidance, tax competition, offshore, aggressive tax planning, tax transparency, international taxation, financial information exchange standards, automatic tax information exchange.*

Одним из основных факторов развития налоговых систем стран-членов ОЭСР с конца 80-х гг. XX в. стала «налоговая конкуренция», то есть создание в той или иной стране протекционистских налоговых режимов для привлечения иностранного капитала. Критерии «недобросовестной налоговой конкуренции» и меры по борьбе с ней были изложены в исследовании ОЭСР «Вредоносная налоговая конкуренция: формирующаяся глобальная проблема» (1998 год)¹. Под «вредоносной налоговой конкуренцией» понимается, прежде всего, отсутствие механизмов обмена налоговой информацией между государствами.

С середины 2000-х гг. усилия стран-членов ОЭСР в борьбе с уходом от налогов, в том числе осуществляемого с использованием офшорных юрисдикций, концентрировались главным образом на заключении соответствующих международных соглашений. На встрече «Большой двадцатки» (G20) в Берлине в 2004 году были согласованы Международные налоговые стандарты. Они предусматривают обмен информацией по любым налоговым вопросам, вне зависимости от положений национального налогового законодательства о защите частной информации или банковской тайны, исключительно для налоговых целей.

¹ Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf> (дата обращения 19.09.2019).

Стандартам «налоговой прозрачности» соответствуют договоры, составленные на основе одной из модельных конвенций²:

- модельная конвенция об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал ОЭСР 1977 года (Model convention with respect to taxes on income and on capital);
- модельное соглашение ОЭСР об обмене информацией в сфере налогообложения от 18.04.2002 (Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, или Tax Information Exchange Agreements).

Принятая 25 января 1988 г. Совместная Конвенция Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (далее — Конвенция Совета Европы)³ по состоянию на июнь 2019 года принята в 117-ти юрисдикциях. Конвенция Совета Европы предусматривает различные формы сотрудничества в сфере налогообложения, в том числе проведение совместных налоговых проверок. Тем не менее, различия в процессуальных аспектах проведения налоговых проверок в разных государствах, возможно, потребуют выработки специальных международных соглашений по вопросам проведения совместных налоговых проверок.

На саммите в Санкт-Петербурге 5–6 сентября 2013 г. страны G20 одобрили План по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и перемещению прибыли (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, далее — План BEPS). Это совместный план по автоматическому обмену налоговой информацией на основе единых форматов ОЭСР, который направлен на борьбу с налоговым мошенничеством, уклонением от уплаты налогов и агрессивным налоговым планированием. Его главной задачей является сбор сведений о бизнесе.

По своему статусу План BEPS не является международным договором или актом международной организации. Это документ экспертно-аналитического характера, содержащий глубокую проработку мер по

² Модельные налоговые конвенции (МНК) как один из источников международного налогового права представляют собой международно-правовые акты рекомендательного характера.

³ Совместная Конвенция Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (ETS № 127). (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988): URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 09.09.2019).

конкретным проблемным аспектам налогообложения, выявленным ОЭСР на основе анализа практики ряда стран.

Основная цель Плана — ротиводействие перетоку прибылей компаний в офшоры. Он состоит из 15 групп мер (конкретных действий), главным образом в таких сферах, как налогообложение контролируемых иностранных компаний (далее — КИК) и контроль трансфертного ценообразования (далее — ТЦО). План предусматривает повышение прозрачности налогового администрирования и приведение в единый формат соглашений об избежании двойного налогообложения (далее — СИДН). План BEPS стал внедряться в национальное законодательство государств-участников с 2016 г.

Большое внимание в Плане BEPS уделено налогообложению компаний цифрового сектора. Одной из проблем здесь является то, что компания одной страны, обладая существенным цифровым присутствием в экономике другой страны, может не подлежать в ней налогообложению из-за отсутствия формальной связи с такой страной согласно действующим правилам.

Один из ключевых элементов Плана BEPS — редотвращение неправомерного применения льгот, предусмотренных СИДН. В частности, в тех случаях, когда компании, зарегистрированные в странах, заключивших налоговые соглашения со страной источника выплаты, играют техническую, «проводящую» роль, перечисляя всю или значительную часть дохода в третьи юрисдикции⁴. Такие ситуации широко распространены, например, в трансграничных схемах выплаты пассивных доходов. Так, в схеме «зеркального» финансирования кредиты выдаются из офшоров через низконалоговую юрисдикцию, с которой заключено СИДН и установлены льготные ставки для доходов от процентов по займам.

Эта практика в настоящее время признаётся злоупотреблением налоговыми соглашениями (treaty abuse). Подобное манипулирование приводит к тому, что прибыль экономического субъекта фактически создается в одной стране, но в целях налогообложения концентрируется в другой. Таким образом, происходит искусственное «смещение» цен-

⁴ Концепция фактического права на доход — это одна из основных концепций международного налогообложения, применяется в ситуациях, когда налогоплательщики могут получать налоговую выгоду, используя положения международных налоговых соглашений и искусственные (промежуточные/кондуитные) компании в юрисдикциях, предоставляющих пониженные ставки по соглашениям [см.: 5].

тра прибыли (как правило, в безналоговую или низконалоговую юрисдикцию). В результате льготами по СИДН фактически пользуются лица, не имеющие на это права (не являющиеся резидентами стран-участниц соглашения), что в терминологии Плана BEPS получило название «*treaty shopping*».

Страны «Большой двадцатки» договорились о следовании ключевому принципу: налоги должны взиматься там, где создаются прибыль и добавленная стоимость, и противодействовать ситуациям, в которых низкое или нулевое налогообложение достигается с помощью искусственного отделения дохода от деятельности, которая привела к его созданию. В соответствии с Планом BEPS действующие СИДН дополнены новыми инструментами, предупреждающими двойное неналогообложение⁵.

В качестве приоритетов «двадцатки» в 2015–2016 годах были провозглашены следующие:

- возврат активов в страны, из которых были выведены эти активы коррупционерами;
- отказ коррумпированным чиновникам в убежище в странах G20;
- повышение прозрачности в государственном и частном секторе;
- раскрытие фактических владельцев и бенефициарных собственников коммерческих компаний.

В рамках плана BEPS страны G20 одобрили два информационных стандарта:

- общий стандарт обмена финансовой информацией (Common Reporting Standard, далее CRS), разработанный в феврале 2014 г.;
- стандарт обмена страновыми данными (отчетами) (Country-by-Country Reporting, CbC), разработанный в январе 2016 г.

CRS представляет собой систему из законодательных и технических средств, позволяющих странам-участницам CRS один раз в год в автоматическом режиме, без дополнительных условий, передавать и получать налоговую информацию об активах граждан-налоговых резидентов соответствующих государств. Стандарт устанавливает: перечень финансовой информации, подлежащей обмену, отчитывающиеся финансовые институты; систематизацию финансовых счетов и лиц, в отношении ко-

⁵ Двойное неналогообложение, или антиналогообложение — это выпадение объекта или субъекта налогообложения из-под налогообложения двух или более стран, которое приводит к уменьшению налогообложения или его отсутствию [см.: 6].

торых осуществляется обмен, а также общие процедуры проверки финансовыми институтами своих клиентов (due diligence)⁶.

В соответствии с CRS финансовые учреждения по всему миру должны сообщать налоговым органам того или иного государства о резидентах этого государства — компаниях, трастах и физических лицах, а также конечных бенефициарах: об инвестиционных доходах (дивиденды, проценты, доходы по страховым контрактам и т.п.), о реализации финансовых активов и о средствах на счетах, а также о лицах, которые контролируют эти структуры. Для обмена информацией государство должно заключить типовое соглашение с иностранной юрисдикцией.

В рамках плана BEPS правила, регулирующие ТЦО, были дополнены положениями, противодействующими размыванию налоговой базы в сделках по передаче нематериальных активов внутри международной группы компаний (далее — МГК), а также передаче чрезмерного объема рисков или распределения капитала внутри МГК. Аналогичные положения были приняты в отношении сделок с высоким уровнем риска между взаимосвязанными лицами.

ОЭСР разработала трехуровневую модель документации в отношении ТЦО, которая включает в себя «национальную документацию участника международной группы» (Local file), «глобальную документацию по международной группе компаний» (Master file) и «страновой отчет международной группы компаний по государствам» (Country-by-Country Reporting —CbCR). Эти документы в совокупности дают возможность фискальным органам уяснить цепочки создания стоимости ТНК и факторы, оказывающие на них влияние, политику компании в отношении применяемых правил ТЦО, а также получить сводную информацию о международной деятельности холдинговой компании в разрезе стран.

В решении проблемы борьбы с уходом от налогов стали более активно использоваться СИДН. В ноябре 2016 года ОЭСР представила текст Многостороннего соглашения, или Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, далее — Многосторонняя Кон-

⁶ См.: Барский Д. FAQs: Международный обмен информацией по финансовым счетам (MCAA CRS): URL: <https://zakon.ru/> (дата обращения 03.10.2019).

венция, или MLI). MLI вносит поправки в действующие СИДН. Это позволяет присоединившимся к MLI государствам скоординировано изменить уже действующие двусторонние СИДН сразу вместе со всеми подписавшими MLI, на основе специального алгоритма; нет необходимости перезаключать каждое соглашение.

Поправки к СИДН в рамках MLI содержат запрет на применение льгот при использовании налогоплательщиком элементов «агрессивного налогового планирования», в том числе в тех случаях, когда основной целью сделок было получение этих льгот.

В июле 2019 года ОЭСР отметила существенный прогресс в реализации международных налоговых реформ, в том числе плана BEPS. Так, с 2015 года уже 250 «вредоносных налоговых режимов» было отменено либо изменено таким образом, что они более к этой категории не относятся. С июля 2018 года были пересмотрены также 70 дополнительных режимов, причем в странах мира активно внедряется механизм постоянного мониторинга.⁷ По состоянию на июнь 2019 года более 90 юрисдикций в рамках CRS с 2018 года обмениваются информацией о 47-ми миллионах оффшорных счетов на общую сумму около 4,9 трлн. евро⁸.

Широкий круг стран, в том числе не являющихся членами ОЭСР (образующие так называемую «инклюзивную группу», в которую по состоянию на январь 2018 года входит 111 государств и территорий, включая Россию)⁹, обязались следовать минимальному стандарту BEPS. Стандарт включает в себя следующие действия:

- противодействие вредоносным налоговым практикам,
- предотвращение злоупотребления налоговыми соглашениями,
- представление страновых отчетов и урегулирование споров.

Конвенция Совета Европы в России вступила в силу с 1 июля 2015 года и распространяется на налоговые периоды с 01.01.2016, а в отношении уголовных расследований по налоговым вопросам — с 01.01.2012. Россия оставила за собой право не оказывать помощь по взысканию

⁷ Отчет ОЭСР об успехах внедрения «BEPS» // GAAP.RU: <https://gaap.ru/news/158138/> (дата обращения 23.10.2019).

⁸ По данным ОЭСР, налоговый обмен информацией о финансовых счетах дает конкретные и впечатляющие результаты: URL: <http://www.pvs.ru/news/2019.06.13.html> (дата обращения 03.10.2019).

⁹ План BEPS: главное // Gestion: <https://int.gestion.ru/news/articles/plan-beps-glavnoe/> (дата обращения 23.10.2019).

любого налогового требования или административного штрафа для всех видов налогов, перечисленных в Конвенции Совета Европы¹⁰. Для оказания такой помощи должны быть заключены двусторонние «Меморандумы о взаимопонимании для целей помощи в сборе налогов».

Россия одной из первых начала выполнять план BEPS. С 1 января 2015 года в Налоговый Кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ)¹¹ были внесены уточнения в отношении порядка применения СИДН. С целью ограничения применения «конduitных» (транзитных) схем, в частности, при выплатах пассивных доходов, было введено понятие «лицо, имеющее фактическое право на доход». Например, в письме МФ России от 09.04.2014 № 03-00-РЗ/16236¹² подчеркивается, что «...предусмотренные СИДН льготы при выплате дохода в виде дивидендов, процентов и доходов от использования авторских прав от источников в РФ должны применяться только в том случае, когда резидент иностранного государства является фактическим получателем дохода». ФНС отмечает, что СИДН «... не могут применяться к ситуациям, когда стоящие за предоставлением финансирования и выплатой дохода отношения не связаны с привлечением иностранного капитала в российскую экономику, а направлены лишь на создание удобного (льготного) налогового режима»¹³.

Федеральным законом Российской Федерации от 27.11.2017 № 340-ФЗ¹⁴ в РФ установлена обязанность для налогоплательщиков-участни-

¹⁰ О практике применения ФНС России Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам: Письмо ФНС России от 26.06.2019 № БА-4-17/12402@: URL <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72180448/>.

¹¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019, с изм. от 31.10.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 29.10.2019) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. 3 августа. № 31, ст. 3824.

¹² О применении льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения: Письмо Минфина России от 09.04.2014 № 03-00-РЗ/16236 // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). 014. 25 апреля. № 16.

¹³ «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)»: Письмо ФНС от 28.04.2018 № СА-4-9/8285@: URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=299239&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.35286605573243945#007855608930251168>.

¹⁴ О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний»: Федеральный Закон Российской Федерации от 27.11.2017 № 340-ФЗ // Рос. газ. 2017. 27 декабря. № 273.

ков МГК представлять для контроля ТЦО соответствующие требованиям CRS формы отчетности, а для участников финансового рынка РФ — ежегодно представлять сведения о счетах нерезидентов в ФНС России.

Россия начала осуществлять автоматический обмен финансовой информацией между странами в сентябре 2018 года (со Швейцарией — в 2019 году). По состоянию на конец октября 2019 года из России налоговая информация будет направляться в 66 стран, а в Россию также в автоматическом режиме будут передаваться сведения из 94 стран.

В России ратифицирован MLI, который в РФ вступил в силу с 1 октября 2019 года (Федеральный закон от 01.05.2019 № 79-ФЗ)¹⁵. Российскими судебными органами всё чаще используются подходы, выработанные ОЭСР в части противодействия злоупотреблениям с привлечением иностранных компаний и структур¹⁶.

Таким образом, благодаря применению мировых стандартов «налоговой прозрачности» странам ОЭСР удалось добиться серьезных успехов в борьбе с оттоком прибылей в офшоры. Одним из основных преимуществ автоматического обмена налоговой информацией является то, что налоговым органам не нужно специально направлять запросы и представлять доказательства предполагаемого ухода от налогов.

Добровольное раскрытие информации об офшорных счетах, финансовых активах и доходах привело к дополнительным поступлениям (налогам, процентам и штрафам) в размере более 95 млрд. евро для стран ОЭСР и «Группы двадцати» в период 2009–2019 гг. Эта совокупная сумма увеличилась на 2 млрд евро с момента последних отчетных данных ОЭСР в ноябре 2018 года.¹⁷

Таким образом, несмотря на то, что план BEPS не является юридически обязательным документом, трудно переоценить его значение в повышении уровня соблюдения налоговых требований странами-учас-

¹⁵ «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения»: Федеральный закон Российской Федерации № 79-ФЗ от 01.05.2019 // Рос. газ. 2019. 8 мая. № 98.

¹⁶ См.: «Черные» и «серые» списки, контроль над офшорами, новые «правила игры» в финансовой индустрии: URL: <http://www.mash.dobrota.biz/39tehnicheskie/190047-1-chernie-serie-spiski-kontrol-nad-ofshorami-novie-pravila-igri-finansovoy-industrii-oglavlenie-vvedenie-me.php> (дата обращения 15.11.2019).

¹⁷ По данным ОЭСР, налоговый обмен информацией о финансовых счетах дает конкретные и впечатляющие результаты: URL: <http://www.pvs.ru/news/2019.06.13.html> (дата обращения 03.10.2019).

тницами. Расширение применения концепции фактического права на доход, унификация ряда принципов налогового законодательства на международном уровне и имплементации странами стандарта CRS способствовали эффективному налогообложению офшорных фондов.

В условиях значительного повышения степени налоговой прозрачности фискальным органам стало намного проще выявлять схемы агрессивного налогового планирования. В перспективе план BEPS будет иметь глобальный охват. При этом большинство традиционных схем международной налоговой оптимизации потеряют смысл, в некоторые из них станут и вовсе незаконными. Так, в отчёте ОЭСР, представленном в ноябре 2018 г., подчеркивается, что для реализации стандартов в сфере борьбы с размыванием налоговой базы представляют опасность получение иностранцами гражданства/вида на жительства через инвестиционные схемы («золотая виза», «виза инвестора»).

В РФ объем сомнительных операций по выводу средств за рубеж, по данным Росфинмониторинга, за девять месяцев 2019 года составил 522 млрд рублей. По сравнению с 2017 годом (по состоянию на сегодняшний день) показатель числа операций упал почти вдвое, а суммы сократились втрое.¹⁸ Одним из факторов снижения объемов вывода средств за рубеж является участие России в системе международного обмена информацией.

В то же время к отрицательным сторонам обмена информацией относится то, что финансовые данные достаточно легко скрыть, особенно если денежные средства находятся вне государства-заявителя. Это требует от государств разработки новых законов, проведения мониторинга бизнеса и тщательной проверки всей банковской системы.

Автоматический обмен налоговой информацией между юрисдикциями, безусловно, увеличил административную нагрузку на налоговые органы, а также на кредитные институты. Дополнительные запросы от налоговых органов к ТНК увеличивают административную нагрузку и на них.

Кроме того, международный автоматический обмен налоговой информацией сопряжен и с рисками. Банки вынуждены тщательнее проверять счета нерезидентов и запрашивать дополнительные документы, например, подтверждающие резидентство. В ряде случаев проведение

¹⁸ См.: Теряем миллиарды: как деньги выводят из России//Газета. РУ: URL: https://www.gazeta.ru/business/2019/12/11/12859124.shtml?datesubscribe=11122019&utm_ (дата обращения 11.12.2019).

проверок банками ограничивает право клиента распоряжаться денежными средствами, что, в свою очередь, приводит к росту риска блокировки счетов. Возникают риски свертывания бизнеса, оттока капитала из того или иного государства, лишения мотивации для представителей малого и среднего бизнеса.

Список литературы

1. Цхаладзе Н.В. Обеспечение налоговой безопасности государства в глобальном мире // Экономика и управление. 2016. № 3. С. 68–69.
2. Барский Д. FAQs: Международный обмен информацией по финансовым счетам (MCAA CRS): URL: [https://zakon.ru/\(дата обращения 03.10.2019\)](https://zakon.ru/(дата обращения 03.10.2019)).
3. Веретина А.А., Кондрашова Д.В., Филатова К.Д. Риски, связанные с введением международного обмена налоговой информацией по стандарту ОЭСР // Вектор экономики. 2018. № 2 (20) / Elibrary. RU: URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_32539768_48878915.pdf/ (дата обращения 12.11.2019).
4. «“Восьмерка” сдала налоговую декларацию». Решением G8 бизнесу придется смириться с мировым стандартом прозрачности // Газета «Коммерсантъ» № 104 от 19.06.2013. С. 6: URL: <https://www.kommersant.ru/doc/2214834>.
5. Горохов А.И. Применение концепции фактического права на доход в актуальной российской судебной практике по налоговым спорам // Оригинальные исследования. 2018. Т. 8. № 3. С. 4–7 / Elibrary. RU: URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_35333345_75846230.pdf (дата обращения 12.11.2019).
6. Мачехин В.А. О понятии «двойное неналогообложение» // Экономика. Налоги. Право. 2017. № 10: КиберЛенинка: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/o-ponyatii-dvoynoe-nenalogooblozhenie> (дата обращения 20.10.2019).
7. Международный стандарт: URL: <https://340fzreport.nalog.ru/standart/> (дата обращения 20.10.2019).
8. Отчет ОЭСР об успехах внедрения «BEPS» // GAAP.RU: <https://gaap.ru/news/158138/> (дата обращения 23.10.2019).
9. План BEPS: главное // Gestion: <https://int.gestion.ru/news/articles/plan-beps-glavnoe/> (дата обращения 23.10.2019).
10. Пинская М.Р. Развитие международного налогообложения как ответ на вызовы цифровой экономики // Elibrary. RU: URL: <https://>

- elibrary.ru/download/elibrary_36737743_25508248.pdf/(дата обращения 23.10.2019).
11. По данным ОЭСР, налоговый обмен информацией о финансовых счетах дает конкретные и впечатляющие результаты: URL: <http://www.pvs.ru/news/2019.06.13.html> (дата обращения 03.10.2019).
 12. Разъяснения ФНС России о злоупотреблении налоговыми схемами// Gestion. Офшоры. Юридические услуги: URL: <https://int.gestion.ru/news/offshore/razyasneniya-fns-rossii-o-zloupotreblenii-nalogovymi-skhemami/>.
 13. Страновой отчет: Taxslv.RU: URL: http://taxslv.ru/35/135_119.htm (дата обращения 05.10.2019).
 14. Теряем миллиарды: как деньги выводят из России //Газета. РУ: URL: https://www.gazeta.ru/business/2019/12/11/12859124.shtml?datesubscribe=11122019&utm_ (дата обращения 11.12.2019).
 15. «Черные» и «серые» списки, контроль над офшорами, новые «правила игры» в финансовой индустрии: URL: <http://www.mash.dobrota.biz/39tehnicheskie/190047-1-chernie-serie-spiski-kontrol-nad-ofshorami-novie-pravila-igri-finansovoy-industrii-oglavlenie-vvedenie-me.php> (дата обращения 15.11.2019).
 16. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue<https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf> (дата обращения 19.09.2019).

References

1. Tskhaladze N.V. Obespechenie nalogovoi bezopasnosti gosudarstva v global'nom mire // *Ekonomika i upravlenie*. 2016. № 3. S. 68–69.
2. Barskii D. FAQs: Mezhdunarodnyi obmen informatsiei po finansovym schetam (MCAA CRS): URL: [https://zakon.ru/\(data obrashcheniya 03.10.2019\)](https://zakon.ru/(data obrashcheniya 03.10.2019)).
3. Veretina A.A., Kondrashova D.V., Filatova K.D. Riski, svyazannye s vvedeniem mezhdunarodnogo obmena nalogovoi informatsiei po standartu OESR // *Vektor ekonomiki*. 2018. № 2(20) / Elibrary. RU: URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary_32539768_48878915.pdf/\(data obrashcheniya 12.11.2019\)](https://elibrary.ru/download/elibrary_32539768_48878915.pdf/(data obrashcheniya 12.11.2019)).
4. «“Vos’merka”» sdala nalogovuyu deklaratsiyu». Resheniem G8 biznesu pridetsya smirit’sya s mirovym standartom prozrachnosti // *Gazeta «Kommersant»* №104 ot 19.06.2013. S. 6: URL: <https://www.kommersant.ru/doc/2214834>.

5. Gorokhov A.I. Primenenie kontseptsii fakticheskogo prava na dokhod v aktual'noi rossiiskoi sudebnoi praktike po nalogovym sporam// Original'nye issledovaniya. 2018. T. 8. № 3. S. 4–7 // Elibrary. RU: URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_35333345_75846230.pdf(data obrashcheniya 12.11.2019).
6. Machekhin V.A. O ponyatii «dvoynoe nenalogooblozhenie» //Ekonomika. Nalogi. Pravo. 2017. № 10: KiberLeninka: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/o-ponyatii-dvoynoe-nenalogooblozhenie> (data obrashcheniya 20.10.2019).
7. Mezhdunarodnyi standart: URL: <https://340fzreport.nalog.ru/standart/> (data obrashcheniya 20.10.2019).
8. Otchet OESR ob uspekhakh vnedreniya «BEPS» // GAAP.RU: <https://gaap.ru/news/158138/>(data obrashcheniya 23.10.2019).
9. Plan BEPS: glavnoe//Gestion:<https://int.gestion.ru/news/articles/plan-beps-glavnoe/> (data obrashcheniya 23.10.2019).
10. Pinskaya M.R. Razvitie mezhdunarodnogo nalogooblozheniya kak otvet na vyzovy tsifrovoi ekonomiki // Elibrary. RU: URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_36737743_25508248.pdf(data obrashcheniya 23.10.2019).
11. Po dannym OESR, nalogovyi obmen informatsiei o finansovykh schetakh daet konkretnye i vpechatlyayushchie rezul'taty: URL: <http://www.pvs.ru/news/2019.06.13.html> (data obrashcheniya 03.10.2019).
12. Raz'yasneniya FNS Rossii o zloupotreblenii nalogovymi skhemami// Gestion. Ofshory. Yuridichenskie uslugi: URL: <https://int.gestion.ru/news/offshore/razyasneniya-fns-rossii-o-zloupotreblenii-nalogovymi-skhemami>.
13. Stranovoi otchet: Taxslv.RU: URL: http://taxslv.ru/35/135_119.htm (data obrashcheniya 05.10.2019).
14. Teryaem milliardi_ kak dengi vivodyat iz Rossii //Gazeta. RU_ URL_ <https://www.gazeta.ru/business/2019/12/11/12859124.shtml>datesubscribe=11122019&utm__ (data obrashcheniya 11.12.2019).
15. «Chernye» i «serye» spiski, kontrol' nad ofshorami, novye «pravila igry» v finansovoi industrii: URL: <http://www.mash.dobrota.biz/39tehnikeskie/190047-1-chernie-serie-spiski-kontrol-nad-ofshorami-novie-pravila-igri-finansovoy-industrii-oglavlenie-vvedenie-me.php> (data obrashcheniya 15.11.2019).
16. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue<https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf> (data obrashcheniya 19.09.2019).