ПРОБЛЕМЫ МЕЖДУНАРОДНОГО ПРАВА

УДК 341.67.412

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ БОРЬБЫ С ТРАНСНАЦИОНАЛЬНЫМИ НАЛОГОВЫМИ ПРЕСТУПЛЕНИЯМИ В РАМКАХ СОЮЗА НЕЗАВИСИМЫХ ГОСУДАРСТВ И ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

Мурзагалиев Е.Ч., Евразийский национальный университет имени Л.Н. Гумилева, г. Нур-Султан, Республика Казахстан, *murzagaliyev70@mail.ru*

В данной статье автором рассматриваются некоторые актуальные вопросы борьбы с транснациональными налоговыми преступлениями в рамках Союза Независимых государств и Европейского Союза. В связи с этим автор приводит свои доводы, что для эффективной борьбы с данным явлением в рамках СНГ необходимо провести унификацию норм налогового и уголовного законодательства, затем на этой основе разработать и принять международное соглашение. В разрабатываемых документах особое внимание уделяется вопросам «антиналогообложения» и обмену информацией между государствами, созданию специальной базы нормативно-правовых актов и международно-правовых документов доступной для всех субъектов права в рассматриваемой сфере. Для этого необходимо изучить и применять опыт Европейского Союза и адаптировать его в наших условиях, рассмотреть, каким образом происходит обмен информацией по устранению двойного налогообложения и о раскрытии банковской информации для противодействия налоговым преступлениям между государствами ЕС.

Ключевые слова: транснациональные налоговые преступления, «антиналогообложение», Содружество Независимых государств, Европейский Союз, обмен информацией, устранения двойного налогообложения.

DOI: 10.21779/2224-0241-2019-31-3-69-77

UDC 341.67.412

SOME ISSUES OF STRUGGLE AGAINST TRANSNATIONAL TAX CRIMES WITHIN THE FRAMEWORK THE COMMONWEALTH OF INDEPENDENT STATES AND THE EUROPEAN UNION

Murzagaliyev E.Sh., L.N. Gumilyov Eurasian national university, Nur-Sultan, Republic of Kazakhstan, *murzagaliyev70@mail.ru*

In the present article, the author investigates some topical issues in the fight against transnational tax crimes in the framework of the Union of Independent States and the European Union. In this regard, the author argues that in order to effectively combat this phenomenon within the CIS, it is necessary to unify the norms of tax and criminal legislation, then develop and adopt an international agreement on this basis. Special attention is paid to the issues of “anti-taxation” and the exchange of information between states in the documents under discussion. To create a special base of normative legal acts and international legal documents accessible to all legal entities in this area. Therefore it is necessary to elucidate and accept the experience of the European Union and adapt it in our conditions, consider how information is exchanged on eliminating double taxation and on the disclosure of banking information to counter tax crimes between EU states.

Key words: transnational tax crimes, “anti-taxation”, the Commonwealth of Independent States, European Union, information exchange, elimination of double taxation.

DOI: 10.21779/2224-0241-2019-31-3-69-77

Опыт СНГ в борьбе с сотрудничества в сфере борьбы с налоговыми
транснациональными **налоговыми** преступлениями в СНГ регулируются различными
преступлениями. Вопросы международного международно-правовыми актами. Например, в

преамбуле Соглашения государств-участников СНГ о согласованных принципах налоговой политики 1992 г. закреплено, что соглашение принимается в целях воздержания от действий, наносящих экономический ущерб друг другу. Статья 2 Соглашения предусматривает, что стороны будут координировать и унифицировать положения законодательства о налогах на прибыль и косвенных налогах [1].

Каждое государство само решает, какие органы будут осуществлять сотрудничество в этой сфере [2]. В соответствии со статьей 3 анализируемого Соглашения «территориальные подразделения компетентных органов в целях выполнения Соглашения могут устанавливать непосредственные контакты в порядке, определяемом соответствующими компетентными органами» [3].

Данные положения приняты в целях унификации правил налогообложения в государствах СНГ. Унификация решает проблему уклонения в том смысле, что обеспечивает, с одной стороны, решение проблемы антиналогообложения, под которым понимается невключение объекта или субъекта налогообложения в налоговую систему двух (или более) стран [4]. С другой стороны, в результате устранения различий в налогообложении разных государств у налогоплательщиков не возникнет желания уклониться от уплаты налогов в своем государстве посредством перевода объекта налогообложения в другое государство.

Следует отметить, что термин «антиналогообложение» довольно часто встречается в современной литературе и, как правило, употребляется как синоним «неналогообложения» в работах В.А. Гидирима [5], В.А. Мачехина и А.Д. Устюговой [6], Н.В. Трифионовой, И.А. Максимцева, А.И. Майзеля [7].

Мы считаем уместным использование термина «антиналогообложение» по причине того, что несогласованность налоговых правовых порядков различных стран приводит если не к исчезновению, то к снижению действия ряда основных функций налогообложения:

- функции обеспечения прав и интересов субъектов налогово-правовых отношений (в данном случае, поскольку внутренний и международный налоговые правовые порядки пересекаются, это субъекты как внутреннего, так и международного права);

- функции стимулирования деловой активности (в данном случае в ее международном формате);

- фискальной функции по причине возможного ухода плательщика от уплаты налога и нарастания проблемы двойного налогообложения;

- распределительной по причине того, что денежные средства в виде налогов распределяются способом, далеким от изначальных целей;

- контрольной функции в силу исчезновения в данном случае эффективного механизма отслеживания движения денежных средств в виде налоговых платежей.

В.К. Бурлачков обратил внимание на роль международного автоматического обмена налоговой информацией (практически в контексте нашей темы), как на способ противодействия теневым финансовым потокам. Иными словами, такой обмен можно, по нашему мнению, считать одним из средств борьбы с транснациональными налоговыми преступлениями. Данный исследователь обратил внимание на то, что «криминальными элементами», которые могут быть связаны с некоторыми кредитными учреждениями, могут использоваться инструменты, обеспечивающие уход от налогообложения, а также действия, которые могут быть квалифицированы как мошенничество и т.д. [8]. Недостаточно внимания уделено налоговым аспектам или собственно налоговой информации, которая подлежит обмену. Так, например, М.С. Карпова указывает на то, что раскрытие налоговой информации приведет к изменению регулирования института банковской тайны. В свою очередь, тонкая капитализация, трансфертное ценообразование и т.д. также могут подвергнуться изменениям [9]. Как представляется, тем самым автор указывает на частое использование (или, по крайней мере, попытки использования) подобных инструментов для уклонения от уплаты налогов, а, следовательно, и для потенциального совершения транснациональных налоговых преступлений.

Иными словами, международный обмен налоговой информацией, на наш взгляд, позволит обеспечить информацию, то есть доказательственную базу для расследования транснациональных налоговых преступлений.

Сюда же относится информация о готовящихся преступлениях, способы, используемые субъектами для уклонения от уплаты налогов и т.д. В случае реализации данного положения можно будет повысить эффективность противодействия транснациональным налоговым преступлениям. Кроме того, предполагается, что национальные органы будут координировать деятельность в сфере профилактики преступлений, проводить на основании запросов коллег проверку поступающих заявлений, направлять сотрудников для участия в совместных мероприятиях (например, координировать оперативные мероприятия), проводить совместные исследования, обмениваться опытом и т.д. [10].

Исходя из важности и масштабности задач, связанных с предупреждением, выявлением и пресечением налоговых правонарушений, уровень правового регулирования был поднят до

межгосударственного в результате подписания Азербайджаном, Арменией, Беларусью, Грузией, Казахстаном, Кыргызстаном, Молдовой, Россией, Таджикистаном, Узбекистаном и Украиной Соглашения между государствами-участниками Содружества Независимых Государств о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере 4 июня 1999 года [11].

Согласно ст. 2 предметом данного Соглашения является сотрудничество и взаимная помощь компетентных органов по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере. Его положения не препятствуют сотрудничеству компетентных органов в соответствии с иными соглашениями. Вместе с тем, как отмечает И.И. Кучеров, по отношению к иным международно-правовым актам по вопросам соблюдения налогового законодательства данное Соглашение носит во многом уточняющий характер [12].

По нашему мнению, требуется интенсификация в форме заключения двусторонних и многосторонних соглашений борьбы с транснациональными налоговыми преступлениями в рамках СНГ.

Это возможно, например, в форме создания единого, доступного для частных лиц и публичных органов власти СНГ перечня, в котором фиксировались бы страны, на территории которых массово происходят нарушения налогового законодательства.

Государства-члены СНГ могли бы сообщать друг другу также о нарушителях, то есть субъектах налоговых правонарушений и преступлений. В качестве платформы для таких сообщений можно рассматривать специальные, в том числе электронные издания.

Кроме того, налоговые и иные государственные органы могли бы работать над развитием сотрудничества по выявлению и поиску лиц, совершающих налоговые правонарушения, противодействия организованной преступности, а также транснациональным корпорациям, использующим методы агрессивного налогового планирования и уклонения от уплаты налогов [13].

Кроме того, можно было бы выполнять методическую работу по обеспечению подготовки сотрудников налоговых органов в сфере раскрытия транснациональных налоговых преступлений, а также правонарушений в сфере налогообложения, не выходящих за пределы соответствующих стран. Например, можно было бы сформировать единые информационные материалы по соответствующим проблемам: унифицировать нормы уголовного законодательства об уголовной ответственности субъектов; ввести положения об обязательном информировании соответствующих органов о подозрительных операциях и об установлении

уголовной ответственности в случае отказа от такого информирования.

В таком случае аккумулируемая информация позволила бы оперативно начинать расследование подозрительных финансовых операций, а, значит, на ранних стадиях устранять последствия или предотвращать транснациональные налоговые преступления: исключение возможности перевода денежных средств заметно снизила бы интерес потенциальных преступников к преступным налоговым схемам.

Опыт Европейского Союза в борьбе с транснациональными налоговыми преступлениями. Опыт Европейского Союза в борьбе с транснациональными налоговыми преступлениями также заслуживает отдельного анализа. В Европейском Союзе усиленное внимание уделяется вопросам устранения двойного налогообложения как сферы наиболее высокого риска совершения транснациональных налоговых преступлений. В 1990 г. была принята Конвенция об устранении двойного налогообложения связанных между собой предприятий (так называемая Арбитражная конвенция) [14]. Закрепленная процедура обеспечивает быстрый поиск пригодных для всех участников решений, которые могут возникать при оценке активов указанных компаний. В такой же конвенции, принятой в рамках ОЭСР указывается только на проведение консультаций по указанным вопросам. Арбитражная конвенция ЕС обязывает стороны прекратить двойное обложение не позднее трех лет после начала соответствующего расследования [14].

23 июля 1990 года Европейский Союз принял Директиву 90/434/EU об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, реструктуризациям, передаче активов и обмену акций, касающихся компаний различных государств-членов (Директива Слияние) [15]. Целью Директивы о слияниях является устранение фискальных препятствий для трансграничных реорганизаций с участием компаний, расположенных в двух или более государствах, отсрочка по уплате налогов на доходы, прибыль, доходы с капитала через реорганизацию бизнеса и защита налоговых прав государств-членов. В соответствии с Регламентом Совета ЕС № 2157/2001 «О статуте европейской компании» [16] и Директивой 2001/86/ЕС «О дополнении статута европейской компании в аспекте, который касается привлечения работников» [17] установлена возможность переноса (перемещения) зарегистрированных офисов между государствами-членами без прекращения их деятельности и ликвидации. В случае слияний и разделений, передачи активов и обязательств с одной или более получающих компаний директива предусматривает отсрочку налогов, которые могут взиматься на разнице между реальной стоимостью таких активов и обязательств и их стоимостью для целей

налогообложения. Отсрочка предоставляется при условии, что получающая компания продолжает свои налоговые обязательства и эффективно связывает их с собственным постоянным учреждением в государстве ЕС передающей компании [18, 19].

Также с целью устранения сложности в области налогообложения прибыли, распределяемой между материнскими и дочерними компаниями, территориально находящимися в разных странах-участницах ЕС разработана Директива Европейского Союза об общей системе налогообложения, применимой в случае материнских компаний и филиалов различных государств-членов 2011/96 / EU от 30 ноября 2011 [20]. Согласно директиве дочерние компании освобождаются от уплаты налогов на дивиденды и налогов на прочую распределяемую прибыль, подлежащих оплате материнским компаниям. Данное положение позволяет избежать риска двойного налогообложения, т.е. когда полученный доход одновременно облагается налогом в стране-участнице ЕС дочерней компании и в стране-участнице ЕС материнской компании.

Отдельного внимания заслуживает опыт Европейского Союза по регулированию порядка налогообложения НДС в интеграционном объединении. Регулированию косвенного налогообложения (который практически полностью в Европейском Союзе связан с НДС) посвящено, по меньшей мере, шесть директив, а также особый свод правил для возмещения НДС нерезидентам (правила в части режима *tax free*) [21].

Особо следует остановиться на положениях Тринадцатой директивы [22]. Данная директива позволяет в соответствии с Восьмой директивой, проводить возмещение НДС нерезиденту [23]. Общий подход к взиманию налога на добавленную стоимость практически одинаков во всех странах. Данная цель была достигнута с помощью отмены оформления таможенных процедур при пересечении границ стран-участниц ЕС и введения системы специальных номеров, которые служат для подтверждения статуса плательщика НДС в государстве ведения деятельности.

Все те же документы существуют и при экспорте на территории Европейского Союза, то есть при внутриевропейской торговле. Законодательством каждой страны ЕС предусмотрен необходимый пакет документов для возможности выставления счета с 0% НДС. При вывозе товара (или реализации услуги, местом реализации которой не признается Европейский союз) экспортер выставляет счет-фактуру с 0% НДС.

Экспортер имеет право выставить счет-фактуру покупателю с 0% только на основании таможенных документов, документов,

подтверждающих поставку, для возмещения НДС за оказанные услуги и т.п. [24].

Также стоит отметить то, что Европейский Союз стал первым регионом, который «внедрил автоматический обмен налоговой информацией как главный инструмент борьбы с уклонением от уплаты налогов» [25]. Впервые эта система заработала с 2005 года на основе Европейской директивы о налогообложении сбережений (*EU Savings Tax Directive*) [25]. С тех пор члены ЕС начали автоматически обмениваться информацией о доходах, которые резиденты одних стран Союза получают в других его членах. При этом банки информируют налоговые службы, в частности, о процентах по вкладам, заработанных частными лицами-резидентами ЕС. В октябре 2014 года Совет министров финансов и экономики стран Европейского Союза решил расширить директиву о борьбе с мошенничеством и уклонением от уплаты налогов, и Директива ЕС о налогообложении сбережений 2003/48/ЕС была заменена обновленной Директивой об административном сотрудничестве в области налогообложения 2014/107/EU [25]. Замена Директивы обусловлена активизацией мер по предотвращению уклонения от уплаты налогов и борьбой европейских правительств с оффшорами. Обновленная Директива значительно расширила возможности сотрудничества между налоговыми органами стран ЕС для автоматического обмена информацией о счетах граждан. Обмену подлежит информация о процентах, дивидендах и других видах доходов.

Директива устанавливает все необходимые процедуры для обмена информацией по запросу, спонтанного обмена информацией, автоматического обмена, участия в административных запросах, контроля и уведомления странами друг друга о принятых решениях в сфере налогообложения. Она предусматривает также необходимые практические инструменты, такие как надежная электронная система для осуществления безопасного обмена информацией. Другими словами, новая Директива, предоставила налоговым службам стран ЕС практически неограниченные возможности по доступу к информации о бенефициарах доходов от сбережений и финансовых продуктов – будь то проценты, дивиденды или выручка от продажи [26].

Однако реальная практика применения положений указанных международных актов, к сожалению, еще слишком незначительна для того, чтобы оценивать ее результаты.

Кроме того, Европейский Союз активно разрабатывает и применяет положения о раскрытии информации, которая может иметь значение для противодействия международным налоговым преступлениям. Как и в случае с Кодексом поведения ТНК, соответствующие положения направлены, в первую очередь, на противодействие

совершению налоговых правонарушений и преступлений транснациональными корпорациями.

В ЕС подобная обязанность была введена 25 мая 2016 года, когда Совет по экономическим и финансовым вопросам (ЭКОФИН) одобрил поправки к директиве 2011/16/EU, касающиеся обязательности имплементации межстрановой отчетности, описанных в п.13 Плана BEPS в национальное законодательство стран-членов BEPS. Большую роль здесь сыграли также положения о налоговой прозрачности, которых Европейский Союз придерживается в ряде актов.

Следующим шагом, который планирует сделать ЕС с целью ужесточения борьбы с неуплатой налогов со стороны ТНК путем мобилизации общественного мнения против компаний-неплательщиков, является установление обязательства для ТНК делать свою межстрановую отчетность публичной.

Предполагается, что в результате раскрытия общественности межстрановой отчетности, с одной стороны, представители гражданского общества смогут более эффективно влиять на практику налогового администрирования, а с другой стороны, ТНК, стремясь сохранить репутацию добросовестных налогоплательщиков, будут практиковать менее агрессивные схемы налогового планирования.

Идея о влиянии неправительственных организаций, на наш взгляд, может быть полезной в деле противодействия международным налоговым преступлениям. На европейском уровне было сделано несколько попыток повышения налоговой транспарентности ТНК.

Первой попыткой можно считать принятие европейских норм, касающихся крупных добывающих и лесозаготовительных предприятий [27].

Второй попыткой можно считать принятие европейских норм о регулировании банковского сектора [28], которые, в основном, были направлены на регулирование банковского бизнеса, но попутно принесли должный налоговый эффект.

И, наконец, третьей и наиболее серьезной попыткой можно считать Директиву ЕС 2013/34/EU от 26 июня 2013 года с учетом предложенных изменений и дополнений к ней.

В настоящий момент публичную межстрановую отчетность планируют ввести в ЕС путем внесения дополнений в Директиву ЕС 2013/34/EU «О годовой финансовой отчетности». Директиву предлагается дополнить главой 10а, включающей в себя статьи 48а-48і, устанавливающие обязанность крупнейших транснациональных компаний публиковать свою межстрановую отчетность о финансовых результатах деятельности корпорации во всем мире и ее налогообложении.

Соответствующий законопроект обсуждался Европейской комиссией в 1 половине 2016 года,

неоднократно рассматривался Советом Европейского Союза в 2016–2017 гг., обсуждение законопроекта Европейским парламентом ожидается в мае 2018 года [29].

Данная директива в обновленной редакции требует от ТНК раскрывать:

- структуру ТНК и краткое описание бизнеса;
- среднесписочную численность сотрудников;
- перечень активов без учета денежных средств;
- годовую выручку как по внутригрупповым сделкам, так и по сделкам с третьими лицами;
- размер прибыли или убытка до налогообложения;
- размер начисленного и уплаченного налога на прибыль;
- размер уставного капитала корпораций;
- размер нераспределенной прибыли;
- размер полученной господдержки и размер оказанной поддержки политических организаций и политиков;
- информацию об использовании преференциальных налоговых режимов [29].

Если сравнивать требования из проекта ЕС и из проекта Кодекса поведения ТНК ООН, то в обоих случаях необходимо предоставление информации:

- 1) о доходах и расходах ТНК;
- 2) о среднесписочном количестве работников;
- 3) о распределении прибыли.

При этом в проекте Кодекса поведения ТНК ООН больше внимания уделяется распределенной прибыли, в Директиве ЕС – требуется также информация о нераспределенной прибыли.

Директива ЕС требует информации об использовании преференциальных налоговых режимов, тогда как проект Кодекса поведения ТНК ООН такой информации не содержит. Представляется, что причина может заключаться в том, что сведения о преференциальных налоговых режимах важнее для государств или межгосударственных объединений. Информация о налоговых режимах может быть использована для анализа того, имеется ли попытка ухода от налогообложения или занижения налоговой базы.

В этой части более заметно влияние рекомендаций ОЭСР, сформулированных в рамках плана мероприятий ОЭСР по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (BEPS). Для проекта Кодекса ООН данная информация не столь важна, так как проект Кодекса ООН напрямую не будет применяться финансовым или налоговым органом соответствующего государства.

Кроме того, в проекте Кодекса ООН отсутствуют требования о раскрытии информации, касающейся финансирования политических организаций и политиков. По-видимому, наличие соответствующего требования в Директиве связано с тем, что для Европейского Союза более важно наличие информации о возможном влиянии на принятие политических решений в рамках Европейского Союза. Кроме того, странам Европейского союза важно получение информации о влиянии на ТНК тех или иных государственных органов, что также может быть связано с причинами принятия политических или экономических решений [30].

В части сравнения экономических причин включения соответствующих показателей, то причины могут быть следующие:

- сведения о доходах (в том числе чистых доходов, чистой прибыли) и сведения о расходах (в том числе на проведение исследований) могут упростить определение размера налогооблагаемой базы и исключить (затруднить) попытки занижения налогооблагаемой базы;

- информация о бухгалтерском балансе (бухгалтерской отчетности) позволит проверить/скорректировать иные сведения, которые предоставляются ТНК и тем самым также исключить (затруднить) попытки занижения налогооблагаемой базы;

- размер прибыли до налогообложения (в совокупности с информацией об уплаченных налогах) позволит определять, насколько велико налоговое бремя соответствующей ТНК или компании, что позволит эффективнее подбирать экономические методы воздействия на деятельность ТНК или компаний в рамках Европейского союза или на глобальном уровне;

- информация о полученной государственной поддержке позволит определять эффективность деятельности ТНК или компании. Государственная поддержка в Европейском Союзе (в том числе дотации в некоторых отраслях промышленности и сельского хозяйства) требуют затраты значительных финансовых ресурсов. Информация об использовании государственной

поддержки и ее доле в общем размере доходов позволит определить, насколько эффективно могут действовать ТНК, в частности, в Европейском Союзе.

С точки зрения стратегии развития компании соответствующие показатели, по нашему мнению, избраны по следующим причинам:

- информация о среднесписочной численности работников в совокупности со сведениями о доходах и расходах компании позволит определить, насколько эффективно развивается ТНК, возможна (необходима) ли оптимизация численности работников и, тем самым, повышение размера прибыли ТНК;

- сведения о размере государственной поддержки и затратах на поддержку политических партий и общественных организаций позволит оптимизировать затраты на направлениях, напрямую не связанных с деятельностью ТНК, либо же (в части господдержки) избрать те направления деятельности, который позволяют получить максимально возможный объем государственного финансирования;

- сведения о доходах и расходах в среднесрочной и долгосрочной перспективе позволят определить, насколько эффективна деятельность ТНК и следует ли изменять ее стратегию, и если следует, то насколько сильно.

Таким образом, применительно к теме настоящей статьи, можно говорить о том, что Европейский Союз подготовил достаточно мощную правовую базу для обмена налоговой информацией и противодействия транснациональным налоговым преступлениям. Представляется возможным предположить, что указанными выше актами Европейский Союз практически закрыл вопрос с обменом налоговой информацией, то есть «налоговый компонент» исследуемой темы.

В ряде других актов Европейский Союз обеспечил нормативную базу для обмена уголовно-правовой (значимой для расследования международных преступлений) информацией, закрывая тем самым «уголовный компонент» интересующего нас вопроса.

Литература

1. Соглашение между правительствами государств-участников СНГ о согласованных принципах налоговой политики от 13 марта 1992 года. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=4577 (дата обращения: 07.05.2019).
2. Мурзагалиев Е.Ч. Международно-правовые вопросы сотрудничества государств-участников СНГ в борьбе с налоговыми преступлениями // Наука и технологии: шаг в будущее 2008: материалы IV-й междунар. Науч.-практ. конф. Прага, 2008. С. 51–52.
3. Соглашение между правительствами государств-участников СНГ о согласованных принципах налоговой политики от 13 марта 1992 года. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=4577 (дата обращения: 07.05.2019).
4. Мачехин В.А., Устюгова А.Д. О понятии «двойное неналогообложение» // Налоги и налогообложение. 2017. №1. С. 139–143.

5. *Гидирим В.А.* Применение Венской конвенции о праве международных договоров для толкования налоговых соглашений // *Налоги*. 2015. № 4. С. 24–31.
6. *Мачехин В.А., Устюгова А.Д.* О понятии «двойное неналогообложение» // *Экономика. Налоги. Право*. 2017. № 1. С. 139–143.
7. *Трофимова Н.В., Максимцев И.А., Майзель А.И., Пивоваров И.С.* Международный бизнес: учебник для вузов. СПб., 2017. С. 560–580.
8. *Бурлачков В.К.* Международный автоматический обмен налоговой информацией как способ противодействия теневым финансовым потокам: внедрение в России // *Экономика и современный менеджмент: теория и практика*. 2016. № 12. С. 40–43.
9. *Карпова М.С.* К вопросу об автоматическом обмене информацией для налоговых целей // *Актуальные проблемы совершенствования законодательства и правоприменения: материалы VI междунар. науч.-практ. конф.* Уфа: Евразийский научно-исследовательский институт проблем права, 2016. С. 97–101.
10. Соглашение о сотрудничестве государств-участников Содружества Независимых Государств в борьбе с налоговыми преступлениями от 3 июня 2005 г. URL: http://www.conventions.ru/view_base.php?id=2961 (дата обращения: 07.05.2019).
11. Соглашение между государствами-участниками Содружества Независимых Государств о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере от 4 июня 1999 года. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=4594 (дата обращения: 07.05.2019).
12. *Кучеров И.И.* Международное налоговое право (Академический курс): учебник. М.: ЗАО «ЮрИнфор», 2007. С. 57–88.
13. *Мурзагалиев Е.Ч.* Проблемы ответственности юридических лиц в международном налоговом праве // *Казахстанское общество на современном этапе: многоаспектность и полярность развития: материалы межвузовской научной конференции, посвященной 5-летию юбилею филиала университета «Туран»*. Астана: Парасат Әлемі, 2003. С. 219–223.
14. Европейская конвенция об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий. URL: <http://base.garant.ru/3916221/> (дата обращения: 07.05.2019).
15. Директива 90/434/EU об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, реструктуризациям, передачи активов и обмена акций, касающихся компаний различных государств-членов (Директива Слияние). URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32009L0133> (дата обращения: 07.05.2019).
16. О статуте Европейской компании (ЕК): регламент Совета Европейского Союза № 2157/2001 от 8 окт. 2001 г. // URL: <http://www.law.edu.ru/norm/norm.asp?normID=1294929> (дата обращения: 07.05.2019).
17. Директива Совета Европейского Союза 2001/86/ЕС от 8 окт. 2001 г. о дополнении статуса европейского акционерного общества правилами, регулирующими привлечение работников к управлению. URL: <http://base.garant.ru/2564499/#ixzz4M5LrH088> (дата обращения: 07.05.2019).
18. *Леонова О.А.* Особенности имплементации права ЕС о прямом налогообложении: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2016. 219 с.
19. *Мещерякова О.М.* Эволюционное развитие Европейского союза: юридическая природа, наднациональность, суверенитет // *Вестник РУДН. Серия: Юридические науки*. 2009. № 2. С. 102–109.
20. Директива Совета об общей системе налогообложения, применимой в случае материнских компаний и филиалов различных государств-членов. 90435 / ЕЭС от 23 июля 1990 г. URL: <http://base.garant.ru/2564435/> (дата обращения: 07.05.2019).
21. Правила возмещения налога на добавленную стоимость налогоплательщикам, не имеющим постоянного места осуществления предпринимательской деятельности на территории Европейского Сообщества от 17 ноября 1986 г. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02006L0112-20140101> (дата обращения: 07.05.2019).
22. Тринадцатая Директива Совета Европейских Сообществ от 17 ноября 1986 г. 86/560/ЕЭС о гармонизации законодательства государств-членов ЕС относительно налогов с оборота - Положения о возмещении налога на добавленную стоимость налогооблагаемым лицам, не учрежденным на территории Сообщества. URL: <http://base.garant.ru/70875320/#ixzz4M5GPtKnc> (дата обращения: 07.05.2019).
23. Восьмая Директива Совета 79/1072/ЕЕС от 6 декабря 1979 года о гармонизации законов Государств-членов, касающихся налогов с оборота – Мероприятиям по возмещению налога на добавленную стоимость налогооблагаемым лицам, не зарегистрированным на территории страны. URL: <http://www.worldbiz.ru/base/166.php> (дата обращения: 07.05.2019).
24. Система налогообложения ЕС. Руководство для начинающих экспортеров. URL: <http://docplayer.ru/26682583-Rukovodstvo-dlya-nachinayushchih-eksporterov.html> (дата обращения: 30.11.2016).
25. *Hashimzade N., Myles G. D., and Tran-Nam B.* Applications of behavioural economics to tax evasion // *Journal of Economic Surveys*. 2013. 27 (5). P. 941–977.

26. Анти-оффшорные изменения: Директива ЕС о налогообложении сбережений аннулирована [Сайт]: URL: <https://internationalwealth.info/offshore-tax/directive-eu-on-savings-taxation-annulled/> (дата обращения: 15.03.2019).

27. Directive 2013/34/EU EU Accounting Directive. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32013L0034> (дата обращения: 03.05.2019).

28. Directive 2013/36/EU - On access to the activity of credit institutions and the prudential supervision of credit institutions and investment firms. URL: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/c410c648-dd81-11e3-8cd4-01aa75ed71a1/language-en> (дата обращения: 07.05.2019).

29. Directive 2013/34/EU EU Accounting Directive. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32013L0034> (дата обращения: 03.05.2019).

30. *John M. Kline*. TNC codes and national sovereignty: deciding when TNCs should engage in political activity // *Transnational corporations*. Vol. 14. № 3. P. 29–55.

References

1. Soglasenie mezhdru pravitel'stvami gosudarstv-uchastnikov SNG o soglasovannykh printsipakh nalogovoi politiki ot 13 marta 1992 goda. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=4577 (дата обращения: 07.05.2019).

2. *Murzagaliyev E.Ch.* Mezhdunarodno-pravovye voprosy sotrudnichestva gosudarstv-uchastnikov SNG v bor'be s nalogovymi prestupleniyami // *Nauka i tekhnologii: shag v budushchee 2008: materialy IV-i mezhdunar. Nauch.-prakt. konf. Praga, 2008*. S. 51–52.

3. Soglasenie mezhdru pravitel'stvami gosudarstv-uchastnikov SNG o soglasovannykh printsipakh nalogovoi politiki ot 13 marta 1992 goda. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=4577 (дата обращения: 07.05.2019).

4. *Machekhin V.A., Ustyugova A.D.* O ponyatii «dvoynoe nenalogooblozhenie» // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2017. №1. S. 139–143.

5. *Gidirim V.A.* Primenenie Venskoj konventsii o prave mezhdunarodnykh dogovorov dlya tolkovaniya nalogovykh soglasenii // *Nalogi*. 2015. № 4. S. 24–31.

6. *Machekhin V.A., Ustyugova A.D.* O ponyatii «dvoynoe nenalogooblozhenie» // *Ekonomika. Nalogi. Pravo*. 2017. № 1. S. 139–143.

7. *Trofimova N.V., Maksimtsev I.A., Maizel' A.I., Pivovarov I.S.* Mezhdunarodnyi biznes: uchebnik dlya vuzov. SPb., 2017. S. 560–580.

8. *Burlachkov V.K.* Mezhdunarodnyi avtomaticheskii obmen nalogovoi informatsiei kak sposob protivodeistviya tenevym finansovym potokam: vnedrenie v Rossii // *Ekonomika i sovremennyyi menedzhment: teoriya i praktika*. 2016. № 12. S. 40–43.

9. *Karpova M.S.* K voprosu ob avtomaticheskom obmene informatsiei dlya nalogovykh tselei // *Aktual'nye problemy sovershenstvovaniya zakonodatel'stva i pravoprimeneniya: materialy VI mezhdunar. nauch.-prakt. konf. Ufa: Evraziiskii nauchno-issledovatel'skii institut problem prava, 2016*. S. 97–101.

10. Soglasenie o sotrudnichestve gosudarstv-uchastnikov Sodruzhestva Nezavisimykh Gosudarstv v bor'be s nalogovymi prestupleniyami ot 3 iyunya 2005 g. URL: http://www.conventions.ru/view_base.php?id=2961 (дата обращения: 07.05.2019).

11. Soglasenie mezhdru gosudarstvami-uchastnikami Sodruzhestva Nezavisimykh Gosudarstv o sotrudnichestve i vzaimnoi pomoshchi po voprosam soblyudeniya nalogovogo zakonodatel'stva i bor'by s narusheniyami v etoi sfere ot 4 iyunya 1999 goda. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=4594 (дата обращения: 07.05.2019).

12. *Kuchеров I.I.* Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo (Akademicheskii kurs): uchebnik. M.: ZAO «YurInfor», 2007. S. 57–88.

13. *Murzagaliyev E.Ch.* Problemy otvetstvennosti yuridicheskikh lits v mezhdunarodnom nalogovom prave // *Kazakhstanskoe obshchestvo na sovremennom etape: mnogoaspektnost' i polyarnost' razvitiya: materialy mezhvuzovskoi nauchnoi konferentsii, posvyashchennoi 5-letnemu yubileyu filiala universiteta «Turan». Astana: Parasat Əlemi, 2003*. S. 219–223.

14. Evropeiskaya konventsiya ob ustraneni dvoynogo nalogooblozheniya v svyazi s korrektirovkoj pribyli assotsiirovannykh predpriyatii. URL: <http://base.garant.ru/3916221/> (дата обращения: 07.05.2019).

15. Direktiva 90/434/EU ob obshchei sisteme nalogooblozheniya, primenimoi k sliyaniam, restrukturi-zatsiyam, peredachi aktivov i obmena aktsii, kasayushchikhsya kompanii razlichnykh gosudarstv-chlenov (Direktiva Sliyanie). URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32009L0133> (дата обращения: 07.05.2019).

16. O statute Evropeiskoi kompanii (EK): reglament Soveta Evropeiskogo Soyuza № 2157/2001 ot 8 okt. 2001 g. // URL: <http://www.law.edu.ru/norm/norm.asp?normID=1294929> (дата обращения: 07.05.2019).

17. Direktiva Soveta Evropeiskogo Soyuza 2001/86/ES ot 8 okt. 2001 g. o dopolnenii statusa evropeiskogo aktsionernogo obshchestva pravilami, reguliruyushchimi privlechenie rabotnikov k upravleniyu. URL: <http://base.garant.ru/2564499/#ixzz4M5LrH088> (data obrashcheniya: 07.05.2019).
18. *Leonova O.A.* Osobennosti implementatsii prava ES o pryamom nalogooblozhenii: dis. ... kand. yurid. nauk. M., 2016. 219 s.
19. *Meshcheryakova O.M.* Evolyutsionnoe razvitie Evropeiskogo soyuza: yuridicheskaya priroda, nadnatsional'nost', suverenitet // Vestnik RUDN. Seriya: Yuridicheskie nauki. 2009. № 2. S. 102–109.
20. Direktiva Soveta ob obshchei sisteme nalogooblozheniya, primenimoi v sluchae materinskih kompanii i filialov razlichnykh gosudarstv-chlenov. 90435 / EES ot 23 iyulya 1990 g. URL: <http://base.garant.ru/2564435/> (data obrashcheniya: 07.05.2019).
21. Pravila vozmeshcheniya naloga na dobavlenuyu stoimost' nalogoplatel'shchikam, ne imeyushchim postoyannogo mesta osushchestvleniya predprinimatel'skoi deyatel'nosti na territorii Evropeiskogo Soobshchestva ot 17 noyabrya 1986 g. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02006L0112-20140101> (data obrashcheniya: 07.05.2019).
22. Trinadtsataya Direktiva Soveta Evropeiskikh Soobshchestv ot 17 noyabrya 1986 g. 86/560/EES o garmonizatsii zakonodatel'stva gosudarstv-chlenov ES otnositel'no nalogov s oborota - Polozheniya o vozmeshchenii naloga na dobavlenuyu stoimost' nalogoobлагаemym litsam, ne uchrezhdennym na territorii Soobshchestva. URL: <http://base.garant.ru/70875320/#ixzz4M5GPtKnc> (data obrashcheniya: 07.05.2019).
23. Vos'maya Direktiva Soveta 79/1072/EEC ot 6 dekabrya 1979 goda o garmonizatsii zakonov Gosudarstv-chlenov, kasayushchikhsya nalogov s oborota – Meropriyatiyam po vozmeshcheniyu naloga na dobavlenuyu stoimost' nalogoobлагаemym litsam, ne zaregistrovannym na territorii strany. URL: <http://www.worldbiz.ru/base/166.php> (data obrashcheniya: 07.05.2019).
24. Sistema nalogooblozheniya ES. Rukovodstvo dlya nachinayushchikh eksporterov. URL: <http://docplayer.ru/26682583-Rukovodstvo-dlya-nachinayushchih-eksporterov.html> (data obrashcheniya: 30.11.2016).
25. *Hashimzade N., Myles G. D., and Tran-Nam B.* Applications of behavioural economics to tax evasion // Journal of Economic Surveys. 2013. 27 (5). P. 941–977.
26. Anti-offshornye izmeneniya: Direktiva ES o nalogooblozhenii sbrezhenii annulirovana [Sait]: URL: <https://internationalwealth.info/offshore-tax/directive-eu-on-savings-taxation-annulled/> (data obrashcheniya: 15.03.2019).
27. Directive 2013/34/EU EU Accounting Directive. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32013L0034> (data obrashcheniya: 03.05.2019).
28. Directive 2013/36/EU - On access to the activity of credit institutions and the prudential supervision of credit institutions and investment firms. URL: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/c410c648-dd81-11e3-8cd4-01aa75ed71a1/language-en> (data obrashcheniya: 07.05.2019).
29. Directive 2013/34/EU EU Accounting Directive. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32013L0034> (data obrashcheniya: 03.05.2019).
30. *John M. Kline.* TNC codes and national sovereignty: deciding when TNCs should engage in political activity // Transnational corporations. Vol. 14. № 3. P. 29–55.

*Поступила в редакцию 17 сентября 2019 г.
Received 17 September, 2019*