

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ВСЕРОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ ВНЕШНЕЙ ТОРГОВЛИ
МИНИСТЕРСТВА ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

На правах рукописи

Пекарская Мария Сергеевна

**МЕЖДУНАРОДНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ
СОТРУДНИЧЕСТВА ГОСУДАРСТВ В СФЕРЕ ОБМЕНА НАЛОГОВОЙ
ИНФОРМАЦИЕЙ**

Специальность 12.00.10 – Международное право; Европейское право

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук,
профессор **Шумилов В.М.**

Москва – 2019

Оглавление

Введение	3
ГЛАВА 1 Теоретико-правовые аспекты международно-правового регулирования обмена налоговой информацией	16
1.1 Понятие международного налогового права как комплексного международно-правового образования.....	16
1.2 Основные этапы становления и развития международного обмена налоговой информацией в международном налоговом праве.....	35
1.3 Характерные черты института международного обмена налоговой информацией в международном налоговом праве.....	55
ГЛАВА 2 Основы многостороннего (межрегионального) правового регулирования международного обмена налоговой информацией	67
2.1 Роль ведущих международных организаций и объединений, действующих в сфере международного обмена налоговой информацией.....	67
2.2 Сравнительный анализ базовых источников правового регулирования обмена налоговой информацией, разработанных Организацией экономического сотрудничества и развития.....	93
ГЛАВА 3 Особенности правового регулирования международного обмена налоговой информацией на региональном и двустороннем уровнях	130
3.1 Специфика международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в региональных объединениях государств.....	130
3.2 Значение двусторонних договоров государств как источников международного обмена налоговой информацией.....	158
Заключение	177
Список использованной литературы	182

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность диссертационного исследования. Обращение к исследованию международного обмена налоговой информацией обусловлено тем, что намеренное игнорирование норм налогового права, агрессивная налоговая оптимизация посредством сочетания различных режимов налогообложения на фоне недостаточно полного и оперативного обмена налоговой информацией между государствами приобрели угрожающие для мировой экономики масштабы. Последствия глобального финансово-экономического кризиса 2008-2010 гг. отчетливо обозначили проблему уклонения от уплаты налогов на международном уровне, которой уделяется особое внимание.

Предметом обсуждений на межгосударственных встречах и различных международных конференциях становится не только оценка влияния указанной проблемы на экономическую систему государств, но и разработка и реализация системы мер по предупреждению уклонения от налоговых выплат. Кризисные явления побудили многие государства по-новому взглянуть на проблему уклонения от уплаты налогов и совершения иных нарушений налогового законодательства и рассмотреть возможности глобального сотрудничества в борьбе с подобными проявлениями. Одним из наиболее действенных и эффективных способов воспрепятствования неправомерному уклонению от выполнения требований национальных законодательств в налоговой сфере является международный обмен налоговой информацией.

В период с 2009 года международно-правовые нормы, касающиеся международного обмена налоговой информацией, стали активно развиваться и получили широкое распространение, обретая форму стандартов информационной открытости и обмена налоговой информацией. Снижение вероятности реализации неправомерных налоговых практик самым тесным образом связано с возможностями заинтересованных государственных учреждений получать доступ к актуальной информации о лицах и организациях, осуществляющих экономическую деятельность на территории иных стран. Именно

информационный вакуум в отношении фактов налоговых выплат, а также кажущаяся на первый взгляд правовая и экономическая непротиворечивость последних часто становятся причиной получивших широкое распространение попыток хозяйствующих субъектов уклониться от налоговых платежей.

Отсутствие оперативного обмена налоговой информацией между государствами может иметь (и, как правило, имеет) крайне негативные последствия и для самих государств, и для международного экономического сотрудничества, являясь на этом основании одним из существенных признаков пагубной налоговой конкуренции¹. Доступ к информации о субъектах экономической деятельности, осуществляющих таковую за пределами региона своего налогового резидентства, может, с одной стороны, детерминировать практическую реализацию официальными органами мероприятий по противодействию обращению схем, применяемых в целях частичного или полного уклонения от уплаты налогов, с другой – стимулировать участников налоговой деятельности к соблюдению требований национального и международного права.

Тем самым изучение международно-правовых аспектов обмена налоговой информацией приобретает большое значение. Актуальность темы диссертационного исследования также предопределена активным участием Российской Федерации в международном сотрудничестве государств по вопросам обмена налоговой информацией, что обуславливает необходимость защиты государственных интересов Российской Федерации в контексте современных тенденций развития международных налоговых отношений.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель исследования заключается в том, чтобы на основе системного подхода к рассмотрению международных договоров и иных международных документов по вопросам обмена налоговой информацией определить предмет и содержание института

¹ В литературе используются следующие термины в качестве синонимов для обозначения указанного явления: «нечестная налоговая конкуренция / практика», «пагубная налоговая конкуренция / практика», «вредоносная налоговая конкуренция / практика», «губительная налоговая конкуренция / практика».

международного обмена налоговой информацией, а также выявить общие закономерности и тенденции его развития на современном этапе.

В соответствии с указанной целью в диссертационном исследовании были поставлены и решены следующие задачи:

- конкретизировать основной понятийный аппарат предметной области исследования – международно-правовых норм об обмене налоговой информацией в составе международного налогового права;
- исследовать особенности процесса формирования и развития международно-правового механизма обмена налоговой информацией;
- рассмотреть характерные черты института международного обмена налоговой информацией на современном этапе;
- проанализировать роль ведущих международных организаций, действующих в сфере международного обмена налоговой информацией;
- провести сравнительно-правовой анализ основных источников правового регулирования международного обмена налоговой информацией, разработанных Организацией экономического сотрудничества и развития;
- выявить специфику международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в региональных объединениях государств;
- определить значение двусторонних договоров государств как источников международного обмена налоговой информацией.

Объект диссертационного исследования составляют общественные отношения, складывающиеся в сфере международно-правового регулирования обмена налоговой информацией на многостороннем и двустороннем уровнях.

Предметом диссертационного исследования являются многосторонние и двусторонние межгосударственные и межправительственные договоры, включающие нормы об обмене налоговой информацией; международные обычаи; нормативно-правовые акты Российской Федерации; акты правоприменительного и разъяснительного характера, касающиеся правового регулирования межгосударственного обмена налоговой информацией.

Степень научной разработанности темы диссертационного исследования. В основу диссертационного исследования легли труды ученых в сфере международного права и международного экономического права, в том числе: М.М. Богуславского, Г.М. Вельяминова, Д.К. Лабина, И.И. Лукашука, Е.А. Ровинского, Т.Я. Хабриевой, С.В. Черниченко, В.М. Шумилова.

Значимыми для проведения настоящего исследования стали работы специалистов в области права международных организаций и права международной экономической интеграции, в том числе: А.Х. Абашидзе, К.А. Бекяшева, Р.А. Каламкаряна, С.Ю. Кашкина, А.М. Солнцева, А.О. Четверикова, Ю. Чжина.

Вопросы международной налоговой проблематики явились предметом исследований таких российских ученых, как Д.В. Винницкий, Е.Д. Кастанова, В.А. Кашин, И.И. Кучеров, О.Д. Маташева, В.А. Мачехин, С.Г. Пепеляев, А.И. Погорлецкий, Г.П. Толстопятенко, И.А. Хаванова, А.А. Шахмаметьев, Р.А. Шепенко и других.

Среди работ зарубежных ученых, занимающихся исследованиями в области международных налоговых отношений, следует выделить труды К. Вогеля, С. Гонзалеза, Дж.Дж. Гравелля, Б. Клива, А. Кристианса, М. Леннарда, Д. Лесажа, Д.Дж. Митчелла, С. Панайи, Т. Риксена, Д.М. Ринга, Б.Р. Хартмана, Дж.М. Хобсона и других специалистов.

Вместе с тем, в работах названных авторов содержатся лишь отдельные аспекты, связанные с темой настоящего исследования. Особенности международного обмена налоговой информацией на современном этапе и сложившаяся система международных договоров и актов, содержащих положения об обмене налоговой информацией, до сих пор не подвергались комплексному научному анализу с международно-правовой точки зрения.

Методологическую основу диссертационного исследования составляют общенаучные и частнонаучные методы познания общественных отношений, входящих в предмет исследования. Диссертантом использовались логический,

функциональный и системный методы, методы анализа и синтеза, формально-юридический, историко-правовой и сравнительно-правовой методы исследования.

Теоретической основой диссертационного исследования стали научные труды российских и иностранных специалистов в области международного права и международного экономического права, в том числе в сфере международно-правового регулирования финансовых, инвестиционных, налоговых отношений. Теоретическую значимость для проведения исследования представляют собой концепции, изложенные в работах по международному праву и праву международной экономической интеграции, а также внутреннему финансовому и налоговому праву государств.

В основу диссертационного исследования положены фундаментальные труды отечественных ученых: А.Х. Абашидзе, К.А. Бекашева, М.М. Богуславского, К.Г. Борисова, Г.М. Вельяминова, Д.В. Винницкого, А.Д. Винниченко, О.Р. Гусейнова, А.В. Демина, Р.А. Каламкаряна, Е.Д. Кастановой, В.А. Кашина, С.Ю. Кашкина, А.А. Копиной, В.Е. Кузнеченковой, И.И. Кучерова, Д.К. Лабина, И.А. Ларютиной, С.К. Лещенко, И.И. Лукашука, О.Д. Маташевой, В.А. Мачехина, Е.Г. Моисеева, С.Г. Пепеляева, А.И. Погорлецкого, К.А. Пономаревой, Е.В. Пустовалова, Е.А. Ровинского, А.М. Солнцева, Е.Я. Сорокиной, Г.П. Толстопятенко, О.А. Фоминой, Т.Я. Хабриевой, И.А. Хавановой, А.М. Черепяхина, С.В. Черниченко, А.О. Четверикова, Ю. Чжина, А.А. Шахмаметьева, Р.А. Шепенко, В.М. Шумилова и других.

При написании диссертации также были использованы работы, авторами которых явились следующие зарубежные специалисты: М. Алинк (M. Alink), М. Белгруд (M. Belgrud), К. Вогель (K. Vogel), С. Гонзалез (S. Gonzalez), Дж.Дж. Гравелль (J.G. Gravelle), Дж.К. Джексон (J.K. Jackson), Б. Клив (B. Cleave), М. Коген (M. Cogen), Д.С. Колб (D.C. Kolb), В. Коммер (V. Kommer), А. Кристианс (A. Christians), М. Леннард (M. Lennard), Д. Лесаж (D. Lesage), У. Линдерфалк (U. Linderfalk), Дж.Т. Лумер (G.T. Loomer), Д.Дж. Митчелл (D.J. Mitchell), Дж.Н.М.О. Моррис (G.N.M.O. Morris), С. Панайи (C. Panayi),

Т. Риксен (Т. Rixen), Д.М. Ринг (D.M. Ring), М.А.Дж. Руиз (M.A.G. Ruiz), Л.Б. Самуэльс (L.B. Samuels), Б.Р. Хартман (B.R. Hartman), М. Хиллинг (M. Hilling), Дж.М. Хобсон (J.M. Hobson) и др.

Нормативную базу диссертационного исследования составили многосторонние международные договоры и акты Организации экономического сотрудничества и развития, Глобального форума по информационной открытости в налоговых делах и «Большой двадцатки», нормативные акты Европейского Союза и Евразийского экономического союза, двусторонние договоры государств по налоговой проблематике, в том числе с участием Российской Федерации, внутреннее законодательство государств, а также практика международных судебных учреждений и российских правоприменительных органов.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в системном и комплексном подходе к международному обмену налоговой информацией в современном международном налоговом праве. Автором обоснован тезис о существовании самостоятельного института международного права – института международного обмена налоговой информацией, а также охарактеризовано его историко-правовое формирование и развитие.

В диссертационном исследовании впервые дана единая классификация международных договоров и актов, регулирующих отношения в сфере обмена налоговой информацией на многостороннем и двустороннем уровнях, а также проведено общее сравнение наиболее существенных международных документов.

В работе исследована роль традиционных и нетрадиционных международных объединений государств, обеспечивающих эффективное внедрение международных норм об обмене налоговой информацией; изложены современные тенденции развития международных правил обмена налоговой информацией.

Проведен анализ участия Российской Федерации в международном обмене налоговой информацией, а также определено соответствие внутреннего законодательства Российской Федерации международным стандартам транспарентности и обмена налоговой информацией. Изучены проблемы

использования норм указанных источников российскими правоприменительными органами, а также сформулированы рекомендации относительно усовершенствования нормативно-правовой базы Российской Федерации.

Научная новизна исследования раскрывается и в следующих **основных положениях, выносимых на защиту**.

1. Установлено, что международное налоговое право активно развивается и претерпевает существенные изменения, позволяющие отнести данное явление к комплексному международно-правовому образованию, следующему по пути перехода от понятия института права к понятию отрасли (подотрасли) права. Определено, что основы международного налогового права как совокупности международно-правовых норм и принципов, регулирующих отношения между субъектами международного права по налоговым вопросам, обладают своей спецификой в части предмета и источников регулирования, субъектов и специальных принципов и требуют разработки единообразного подхода с учетом современных тенденций развития международных налоговых отношений.

2. Результатом исследования характерных черт обмена налоговой информацией в рамках международных налоговых отношений стало обоснование тезиса о сформировавшемся самостоятельном институте международного налогового права и предложена следующая дефиниция указанного института – «институт международного обмена налоговой информацией» (сокр. – «ИМОНИ»). Выявлено, что с научной точки зрения ИМОНИ представляет собой совокупность международно-правовых норм и принципов, регулирующих взаимоотношения субъектов международного права в части обмена налоговой информацией.

3. Разработана периодизация развития института международного обмена налоговой информацией в зависимости от участников, источников и общих тенденций становления указанного института. В хронологическом развитии международных норм обмена налоговой информацией выделены и охарактеризованы четыре базовых этапа:

1) 1925 – 1995 гг.: обмен налоговой информацией осуществлялся в ограниченных формах и был основан преимущественно на двусторонних международных договорах государств;

2) 1996 – 2000 гг.: ОЭСР² были предложены слишком жесткие критерии определения офшорных зон³ и нормы, дискриминирующие их и идущие вразрез с международным правом;

3) 2001 – 2008 гг.: ОЭСР стал практиковаться более гибкий подход к идентификации офшорных зон, с привлечением последних к разработке международных норм об обмене налоговой информацией;

4) 2009 год – по настоящее время: политическая поддержка со стороны нетрадиционных участников международных отношений⁴ активизировала процесс совершенствования международных норм об обмене налоговой информацией.

4. Установлено, что историко-правовое развитие института международного обмена налоговой информацией включает период предложения субъектами международного права нелегитимных мер. В период с 1996 г. по 2000 г. Организацией экономического сотрудничества и развития был разработан комплекс мер, многие из которых противоречили общепризнанным принципам международного права и специальным принципам международного экономического права.

5. Выявлено, что институциональный аспект института международного обмена налоговой информацией включает не только категории «публичных лиц»⁵, задействованных в выработке обязательных международно-правовых норм по обмену налоговой информацией, но и нетрадиционных участников международных отношений, роль которых очень заметна в международной налоговой сфере.

² Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

³ Под термином «офшорная зона» в настоящем исследовании понимаются государства и их территории, которые предоставляют льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривают раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций.

⁴ Имеются в виду участники международных отношений, такие как параорганизации, международные форумы и иные «неформальные» объединения представителей государств, не являющиеся субъектами международного права.

⁵ Под «публичными лицами» в настоящей диссертации имеются в виду государства и международные межправительственные организации, являющиеся субъектами международного права.

6. В результате исследования деятельности участников международных отношений в части международно-правового регулирования обмена налоговой информацией предложена классификация источников ИМОНИ, основанная на системном подходе к уровням международно-правового регулирования и включающая многосторонний (межрегиональный), региональный и двусторонний уровни.

7. Доказано, что нормативный аспект международного обмена налоговой информацией предполагает наличие не только императивных и диспозитивных норм⁶, содержащихся в источниках международного налогового права, имеющих обязательную юридическую силу, но и значительного объема положений об обмене налоговой информацией, включенных в рекомендательные акты, разрабатываемые международными учреждениями. Доля рекомендательных норм⁷, содержащихся в рекомендательных актах, сопоставима по объему с долей обязательных норм, посвященных международному обмену налоговой информацией.

8. Установлено, что наличие значительного объема норм «мягкого права» по вопросам обмена налоговой информацией влечет проблему неединообразного толкования и применения рекомендательных актов, содержащих указанные нормы, компетентными органами государств. Резюмировано, что в целях обеспечения единообразного понимания и применения актов подобного рода необходимо выработать единую, согласованную на государственном уровне позицию по данному вопросу. Так, например, предложена формулировка соответствующего разъяснения Верховного суда Российской Федерации в части

⁶ Под императивными нормами в настоящей диссертации имеются в виду нормы, обладающие обязательной юридической силой, отступление от которых недопустимо и влечет недействительность норм, противоречащих им. Под диспозитивными нормами понимаются нормы, которые также обладают обязательной юридической силой, но от которых субъекты международного права могут отступить по взаимному согласию.

⁷ Под рекомендательными нормами в настоящей диссертации имеются в виду нормы, содержащиеся в актах «мягкого права», не обладающие обязательной юридической силой и не предписывающие обязательного поведения для субъектов международного права.

применения российскими судами Модельной налоговой конвенции ОЭСР⁸ и Комментариев к ней.

9. Обосновано, что на текущем этапе развития международного налогового права происходит универсализация ИМОНИ. О формировании универсального международно-правового режима обмена налоговой информацией свидетельствует «общее ядро» – стандарты информационной открытости (транспарентности) и обмена налоговой информацией.

10. Выявлено, что универсализация ИМОНИ сопровождается дифференциацией правовых режимов, выражающейся в значительном росте количества различных двусторонних договоров об обмене налоговой информацией на основе актов «мягкого права». Наибольшее распространение получает присоединение государств к многосторонним документам с конкретизацией государств-партнеров для взаимного двустороннего обмена налоговой информацией.

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что сформулированные выводы и рекомендации дополняют российскую научную доктрину международного права, в частности, в сфере международно-правового регулирования экономических, финансовых, налоговых отношений, восполняют пробелы в теории международного права в части института международного обмена налоговой информацией. Результаты диссертации могут быть использованы в ходе проведения дальнейших научных исследований, посвященных проблемам и направлениям развития международного налогового права в целом и международного обмена налоговой информацией в частности, а также в научно-педагогической работе.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что ее результаты и выводы могут быть использованы: а) при формулировании и уточнении международно-правовой позиции Российской Федерации по вопросам международного налогового права; б) при

⁸ Имеется в виду Модельная конвенция ОЭСР «О налогах на доход и капитал» (ред. 2014 г.) // OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 15, 2014). – Paris: OECD Publishing, 2014.

совершенствовании норм внутреннего законодательства и правоприменительной практики Российской Федерации; в) в теоретических исследованиях проблем международного налогового права в условиях глобализации; г) в процессе преподавания в высших учебных заведениях Российской Федерации, стран Содружества независимых государств, Евразийского экономического союза, при формировании учебных курсов по дисциплинам международно-правового блока, в том числе по международному праву, международному экономическому праву, международному финансовому праву, международному налоговому праву, а также по финансовому праву, налоговому праву и иным связанным с ними дисциплинам внутреннего права государств.

Обоснованность и достоверность диссертационного исследования обеспечивается многообразием используемых методов при его проведении и обусловлена всесторонним и комплексным изучением обширной эмпирической базы, относящейся к теме исследования (более 120 наименований международных договоров и актов, иных нормативно-правовых актов и официальных документов, а также более 110 наименований научных работ российских и зарубежных специалистов по теме исследования); точным цитированием применимых источников; научным построением обобщающих выводов автора.

Апробация результатов диссертационного исследования. Диссертационное исследование обсуждено и одобрено на заседании кафедры международного права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Всероссийская академия внешней торговли Министерства экономического развития Российской Федерации». Результаты проведенного исследования используются в учебном процессе Всероссийской академии внешней торговли на международно-правовом факультете в составе дисциплин «Международное право», «Международное экономическое право», «Международное финансовое право», «Россия в системе международных договоров».

Основные положения и выводы диссертационного исследования нашли отражение в 13 публикациях диссертанта, из них – в 6 (шести) статьях в

журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации: «Евразийский юридический журнал», «Московский журнал международного права», «Российский внешнеэкономический вестник», «Хозяйство и право».

Результаты диссертационного исследования также отражены в выступлениях диссертанта на 8 (восемь) научно-практических конференциях, в числе которых: XIII Международная научно-практическая конференция молодых ученых (Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина, 2014 г.); Научно-практическая конференция студентов и аспирантов «Приоритеты развития и регулирования внешней торговли России в условиях санкций» (Всероссийская академия внешней торговли Минэкономразвития России, 2015 г.); Научно-практическая конференция студентов и аспирантов «Россия в условиях геополитической напряженности» (Всероссийская академия внешней торговли Минэкономразвития России, 2016 г.); XIV Международный конгресс «Блищенковские чтения» (Российский университет дружбы народов, 2016 г.); Научно-практическая конференция студентов и аспирантов «Перспективы расширения российского экспорта» (Всероссийская академия внешней торговли Минэкономразвития России, 2017 г.); XVI Международный конгресс «Блищенковские чтения» (Российский университет дружбы народов, 2018 г.); Международная научно-практическая конференция «Территория права – территория жизни» (Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 2018 г.); XVII Международный конгресс «Блищенковские чтения» (Российский университет дружбы народов, 2019 г.).

Личный вклад автора. Настоящее диссертационное исследование является самостоятельным трудом. Результаты, выводы и теоретические обобщения получены и сформулированы диссертантом лично. Личный вклад автора заключается в непосредственном участии диссертанта на всех этапах проведения исследования и выражается в самостоятельном сборе, систематизации и анализе значительного количества трудов российских и зарубежных ученых,

нормативных актов, в научных публикациях и докладах, а также в положениях, выносимых на защиту.

Соответствие диссертации паспорту научной специальности. Научные положения диссертации соответствуют содержанию специальности 12.00.10 «Международное право. Европейское право» и охватывают исследование таких вопросов, как: содержание международного права; применение международно-правовых норм; источники международного права, в том числе международные договоры; международное экономическое право; деятельность международных межгосударственных объединений; функционирование Европейского союза в целом и экономическая проблематика Европейского союза в частности. Результаты проведенного исследования соответствуют областям указанной специальности.

Структура работы определяется объектом, целью и задачами диссертационного исследования. Диссертация включает введение, три главы, объединяющие семь параграфов, заключение и список использованной литературы из 262 источников; текст диссертационного исследования изложен на 212 страницах.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ МЕЖДУНАРОДНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ОБМЕНА НАЛОГОВОЙ ИНФОРМАЦИЕЙ

1.1 Понятие международного налогового права как комплексного международно-правового образования

Право установления и взимания налогов с доходов частных лиц (физических и юридических лиц) государства, а также право контроля над сбором налогов в пределах действия юрисдикции государства является традиционным проявлением государственного суверенитета⁹. В начальные периоды развития экономических отношений хозяйственная деятельность частных лиц была ограничена территорией государства, в связи с чем налоговые поступления в бюджет государства обеспечивались его внутренним правом и соответствующими внутренними механизмами правового регулирования.

По мере развития торговых и иных экономических отношений между странами хозяйственная деятельность частных лиц разных государств стала территориально расширяться и приобретать все более выраженный трансграничный характер, что может повлечь неблагоприятные правовые последствия как для частных лиц, так и для самих государств. Эти последствия выражались, с одной стороны, в двойном (многократном) налогообложении доходов частных лиц в разных государствах и, с другой стороны, в двойном (многократном) неналогообложении доходов частных лиц, т.е. в их уклонении от уплаты налогов в надлежащем государстве. Необходимость решения названных проблем предопределила переход государств от исключительно внутреннего правового регулирования в налоговой сфере к межгосударственному сотрудничеству по налоговым вопросам.

⁹ Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. – М.: ЗАО «ЮрИнфор», 2009. С. 188-199; Орлов М.Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства // Финансовое право. 2006. № 2. С. 19.

Несмотря на очевидность наличия межгосударственных норм по налоговым вопросам и непрерывное развитие международно-правового регулирования в налоговой сфере, на текущий момент учеными не выработана единая позиция в отношении правовой природы и характера международного налогового права.

Основные «камни преткновения» на пути к выстраиванию единого доктринального подхода в отношении международного налогового права затрагивают следующие аспекты: а) относятся ли данные нормы к международному праву или к внутреннему праву государств; б) объединяются ли указанные нормы в отрасль права или институт права. Эти и иные вопросы встают перед специалистами при характеристике любой совокупности норм, возникшей относительно недавно и оказавшейся в процессе развития и дополнения под влиянием изменяющихся факторов современности. В зависимости от ответа на перечисленные вопросы и формируется дальнейшее содержание и характеристика возникшей совокупности норм¹⁰.

Определение содержания международного налогового права и его места в системе права является дискуссионным вопросом. Отметим, что данный аспект напрямую обусловлен определением соотношения международного права с внутренним правом государств и с международным частным правом. В настоящем исследовании мы исходим из разграничения международного права и внутреннего права государств в рамках дуалистической концепции соотношения указанных понятий, одновременно относя международное частное право к внутреннему частному праву государства.

Охарактеризуем основные тенденции в оценке правовой природы международного налогового права в целях последующего определения места правовых норм, касающихся обмена налоговой информацией как предмета настоящего исследования, в международном налоговом праве.

Одной из распространенных точек зрения на правовую природу международного налогового права является широкий подход, определяющий

¹⁰ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты // Евразийский юридический журнал. 2019. № 7. С. 33.

международное налоговое право как совокупность норм международного и внутреннего права государств в части правового регулирования международного налогообложения. Среди сторонников данной концепции встречаются как отечественные, так и зарубежные специалисты¹¹.

Шахмаметьев А.А. обосновывает существование международного налогового права наличием большого количества правовых норм, концентрирующихся вокруг конкретного государства и включающих международно-правовые нормы, в отношении которых государство выразило свое согласие, а также нормы внутреннего законодательства государства, посвященные налоговым вопросам с участием иностранного элемента. Для обозначения раскрытой совокупности правовых норм автор предлагает конкретизировать международное налоговое право обозначением названия государства (например, «международное налоговое право Российской Федерации»)¹².

По мнению Ларютиной И.А., международное налоговое право является совокупностью международно-правовых и национально-правовых норм, регулирующих отношения между различными субъектами (публичными и частными лицами) по поводу налогообложения. Автором выделяются следующие группы международных налоговых отношений: а) межгосударственные налоговые отношения; б) международные отношения негосударственного характера при участии субъектов национального права двух и более государств, вступающих в международные налоговые отношения в связи с заключением между собой договоров гражданско-правового характера¹³.

Лещенко С.К. придерживается аналогичного мнения, указывая, что международное налоговое право содержит две компоненты¹⁴. Первая компонента касается комплекса межгосударственных отношений, затрагивающих такие вопросы, как устранение двойного (многократного) налогообложения, борьба с

¹¹ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 34.

¹² Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. – М.: Международные отношения, 2014. С. 173.

¹³ Ларютина И.А. Международное налоговое право // Московский журнал международного права. 2001. № 4. С. 107.

¹⁴ Лещенко С.К. К вопросу о понятии международного налогового права // Промышленно-торговое право. 2008. № 5. С. 59.

уклонением от уплаты налогов, осуществление правовой помощи по налоговым делам, обмен информацией по налоговым вопросам и так далее. Вторая компонента включает различные национально-правовые отношения, осложненные иностранным элементом – субъектом или объектом налогообложения, например, в части взимания налогов с доходов иностранных физических и юридических лиц (организаций), с имущества резидента одного государства, расположенного на территории другого государства¹⁵.

Мнение Поляковой В.В. и Котляренко С.П. совпадает с ранее высказанными позициями: международное налоговое право представляется как комплексная отрасль права, объединяющая нормы внутригосударственного и международного права в части регулирования международных налоговых отношений. Однако Полякова В.В. и Котляренко С.П. ранее названные группы международных налоговых отношений дополняют третьей группой отношений – налоговых отношений, возникающих между государствами и частными лицами других государств¹⁶.

Как можно заметить, включение в международное налоговое право внутреннего налогового права государств, осложненного иностранным элементом, является наиболее распространенным подходом, отраженным в доктрине разных государств. По поводу данной позиции стоит отметить следующее. При рассмотрении вопросов, входящих в предмет международного налогового права, необходимо учитывать, что международно-правовые и национально-правовые нормы тесно взаимосвязаны и дополняют друг друга. В дуалистической концепции разграничения международного права и внутреннего права государств нормы внутреннего права не относятся к источникам международного права, в том числе источникам международного налогового

¹⁵ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 34.

¹⁶ Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2000. С. 336-337.

права. Тем не менее, важно учитывать и нормы внутреннего права государств, в том числе по налоговым вопросам¹⁷, по нескольким причинам¹⁸.

Во-первых, нормы международного права не могут эффективно применяться без внутреннего права государств. Это выражается в необходимости трансформации норм международного налогового права во внутригосударственное право¹⁹.

Во-вторых, именно внутреннее право государств закрепляет статус международно-правовых норм для конкретного государства, предоставляя или не предоставляя им приоритет перед внутренним правом согласно концепциям дуализма, примата международного права или примата внутригосударственного права²⁰.

В контексте международного налогового права внутреннее право государств имеет значение для обеспечения выполнения функций международного налогового права, к которым относятся: а) устранение двойного налогообложения и двойного неналогообложения; б) противодействие уклонению от уплаты налогов и обходу налоговых законов при совершении трансграничных операций; в) оказание взаимной помощи по налоговым делам, связанным с трансграничными операциями²¹. Эти функции международного налогового права, в том числе в части обмена налоговой информацией, могут быть реализованы только во взаимодействии с внутренним налоговым законодательством государств²².

¹⁷ Вельяминов Г.М. Международное право: опыты. – М.: Статут, 2015. С. 149; Лукашук И.И. Взаимодействие международного и внутригосударственного права в условиях глобализации // Журнал российского права. 2002. № 3. С. 115; Фомина О.А. Международное налоговое право: понятие, основные принципы // Хозяйство и право. 1995. № 5. С. 127; Ring D.M. International Tax Relations: Theory and Implications // Tax Law Review. 2007. Vol. 60. Pp. 83-84.

¹⁸ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 34.

¹⁹ Черниченко С.В. Контуры международного права. Общие вопросы. – М.: Научная книга, 2014. С. 192-219.

²⁰ Там же. С. 177–191; Шумилов В.М. Международное право: учебник. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: ЮСТИЦИЯ, 2016. С. 111-114.

²¹ Винницкий Д.В. Основные функции международного налогового права // Российский ежегодник международного налогового права. 2009. № 1. С. 14-15.

²² Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 34; Хаванова И.А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение

Основами взаимодействия международного права и внутреннего права государств являются: а) самостоятельность этих правовых систем; б) их взаимное влияние; в) многоуровневые связи и иерархическое соотношение между ними (с учетом механизма согласования норм международного и национального права в конкретном государстве)²³. Эти же основы должны учитываться при изучении международного налогового права.

Примеры трансформации норм международного налогового права во внутреннее налоговое законодательство можно встретить во внутренней правовой базе Российской Федерации, когда под влиянием норм международного налогового права, касающихся обмена налоговой информацией, был внесен ряд существенных изменений в налоговое законодательство РФ. Так, в Налоговый кодекс Российской Федерации под влиянием Плана действий ОЭСР по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее – План действий «BEPS»)²⁴ были внедрены положения об обмене налоговой информацией с иностранными государствами по вопросу проведения налоговых проверок и определения международных групп компаний для предоставления межстрановой отчетности²⁵. Аналогично после ратификации Российской Федерацией Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи было предложено внести изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации, которые обеспечивали бы возможность проведения камеральных и выездных налоговых проверок с участием иностранного государства по запросу указанного органа²⁶. Эти и иные изменения имеют важное значение для эффективного выполнения согласованных на международно-правовом уровне норм,

уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права: дисс. ... д-ра юр. наук. – М., 2016. С. 67.

²³ Хабриева Т.Я. Основы взаимодействия международного и национального права // Материалы заседания Международной школы-практикума молодых ученых-юристов / отв. ред. Т.Я. Хабриева, Ю.А. Тихомиров. – М.: Юриспруденция, 2007. С. 7-8.

²⁴ OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013). – Paris: OECD Publishing, 2013.

²⁵ Федеральный закон Российской Федерации от 27.11.2017 № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний» // Российская газета. 2017. № 273.

²⁶ Проект Федерального закона Российской Федерации «О внесении изменений в статью 87 части первой Налогового Кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 2013.

посвященных обмену налоговой информацией.

В научной литературе встречаются и иные трактовки международного налогового права и его места в системе правовых норм. Интерес представляет подход, определяющий международное налоговое право как правовое образование публично-правового характера, относящееся к системе международного права и его отраслей²⁷.

Кучеров И.И. трактует международное налоговое право как совокупность международно-правовых норм, регулирующих международные налоговые отношения. По мнению автора, международное налоговое право является подотраслью международного финансового права, входящего в систему международного экономического права – одной из отраслей международного права. При этом автор отмечает, что нормы международного налогового права входят в налоговое право каждого конкретного государства в качестве неотъемлемой части внутреннего налогово-правового регулирования²⁸.

Аналогичной позиции придерживались Ровинский Е.А.²⁹ и Веральский М.³⁰, определяя предмет международного налогового права как систему межгосударственных отношений в налоговой сфере, входящих в международное финансовое право. Богуславский М.М., при схожести трактовки понятия и предмета международного налогового права, относил рассматриваемые нормы напрямую к международному экономическому праву³¹, а не к международному финансовому праву³².

Среди сторонников международно-правовой природы международного налогового права встречается позиция о непризнании отраслевого характера

²⁷ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 33.

²⁸ Кучеров И.И. Международное налоговое право: учебник. – М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2007. С. 58-59.

²⁹ Ровинский Е.А., Черепяхин А.М. Международно-правовое регулирование двойного налогообложения // Советское государство и право. 1975. № 6. С. 92.

³⁰ Веральский М. Проблемы международного финансового права // Советское государство и право. 1967. № 1. С. 63-66.

³¹ Богуславский М.М. Международное экономическое право. – М.: Международные отношения, 1986. С. 5.

³² Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 33.

международных налоговых норм. Копина А.А. считает, что международное налоговое право является институтом международного финансового права в терминологии международного публичного права³³. Шепенко Р.А., полагая, что международные налоговые отношения возникают между публичными лицами (государствами и международными организациями), исходит из отрицания наличия отдельной отрасли или подотрасли международного налогового права и квалифицирует «международные налоговые правила» как важный и относительно обособленный институт³⁴.

Можно согласиться с мнениями авторов о том, что международное налоговое право относится к международному финансовому праву. Эта позиция обусловлена, прежде всего, предметом рассматриваемых отношений. Международное финансовое право объединяет все виды международных финансовых отношений, связанных с национальным доходом государства. Международные финансовые отношения затрагивают вопросы оборота денег или денежных обязательств, возникающих в результате ведения государствами внешнеэкономической деятельности³⁵. Указанный родовый признак объекта международного финансового права позволяет включить в его состав международное налоговое право, напрямую связанное с денежными поступлениями в бюджеты государств в составе доходной части бюджетов³⁶.

Вместе с тем, необходимо учитывать, что специфика международных налоговых отношений не ограничивается исключительно международными финансовыми аспектами. Речь идет, прежде всего, о международных инвестиционных отношениях в их взаимосвязи с международными налоговыми отношениями. В настоящем исследовании мы исходим из признания

³³ Копина А.А. Международное налоговое право // *Налоги*. 2016. № 4. С. 13-14.

³⁴ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 33-34; Шепенко Р.А. Конспект лекций по курсу «Международные налоговые правила»: учеб. пособие. – М.: МГИМО-Университет, 2011. С. 105.

³⁵ Ровинский Е.А. Международные финансовые отношения и их правовое регулирование // *Советское государство и право*. 1965. № 2. С. 62-63.

³⁶ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 34.

международного инвестиционного права и международного финансового права подотраслями международного экономического права.

Не ставя перед собой задачи подробно охарактеризовать международное инвестиционное право, отметим, что в рассматриваемом нами контексте примечательна одна из существующих в доктрине трактовок термина «инвестиции». Согласно ей, «под инвестициями понимаются вложения капитала в предпринимательской сфере, которые имеют форму денег, ценных бумаг, имущества, имущественных прав, прав интеллектуальной собственности, услуг, информации»³⁷.

Иными словами, под инвестициями понимают вложения, вводимые в оборот не только с целью извлечения прибыли, но и с целью получения различного рода выгод от инвестирования. Сами выгоды от инвестирования можно трактовать и с позиции иностранного инвестора, и с позиции самого государства. Неоспоримым является тот факт, что на правовое положение иностранных инвесторов непосредственно влияет правовой режим, включенный в двусторонние договоры государств о поощрении и взаимной защите инвестиций (капиталовложений), регулирующие международные инвестиционные аспекты. При этом немаловажное значение для иностранного инвестора имеют и двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения, регулирующие международные налоговые вопросы.

Действительно, при решении вопроса о вложении инвестиций иностранный инвестор оценивает так называемую «инвестиционную привлекательность» государства на основании различных международных рейтингов. Одним из таких рейтингов является рейтинг Всемирного банка, публикуемый ежегодно в докладе «Ведение бизнеса» и основанный на оценке благоприятности инвестиционного климата для инвесторов при осуществлении ими предпринимательской деятельности. В основу оценки положено 10 показателей нормативно-правовой базы государства, в числе которых выделяются вопросы налогообложения:

³⁷ Шумилов В.М. Международное экономическое право: учебник для магистров. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2019. Сер.: Магистр. С. 530.

количество налоговых выплат, виды и ставки налогов, проценты от прибыли и иное правовое регулирование налогообложения³⁸. Следовательно, государства могут инвестировать в свое экономическое развитие (в части привлечения иностранных инвесторов), устанавливая пониженные ставки налогов, предоставляя налоговые льготы и освобождения, обеспечивая режим транспарентности налоговых правил.

Таким образом, инвестиционная привлекательность государства для иностранных инвесторов зависит в том числе от внутреннего налогового режима, согласование которого осуществляется на международно-правовом уровне. «Сочетание действия международных договоров о поощрении и защите инвестиций и международных договоров об избежании двойного налогообложения образуют единый режим гарантий деятельности иностранных инвесторов»³⁹. Тем самым можно констатировать определенную взаимосвязь международных налоговых и международных инвестиционных отношений в составе международного права в контексте предмета настоящего исследования.

Представляется, что изложенные позиции по поводу отнесения международного налогового права к институту права в полной мере не отражают современных реалий развития международных налоговых отношений. В связи с этим возникает вопрос: можно ли международное налоговое право отнести к отрасли (подотрасли) права.

Для ответа на поставленный вопрос целесообразно исследовать признаки и характерные черты отрасли права в системе права. Указанные признаки включают: предмет, субъекты, метод, источники и принципы международного налогового права. Остановимся более подробно на каждом из них⁴⁰.

Базовым признаком отрасли права является обособленный предмет регулируемых общественных отношений. Предмет международного налогового

³⁸ Капустина Л.М., Портнов Н.А. Методические подходы к оценке инвестиционной привлекательности страны для иностранных компаний // Известия УрГЭУ. 2014. № 2. С. 36-37.

³⁹ Ухаль А.А. Особенности правового регулирования налогообложения деятельности иностранных инвесторов в Российской Федерации: автореф. дисс. ... канд. юр. наук. – М., 2005. С. 6-7.

⁴⁰ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 34.

права составляют те международные отношения, которые складываются между субъектами международного права в связи с взиманием налогов и сборов. Отметим, что представители расширенной трактовки международного налогового права относят к международным налоговым отношениям следующие группы общественных отношений⁴¹: а) налоговые отношения между различными государствами, связанные с исполнением их международных обязательств и общим разграничением налоговых юрисдикций разных стран; б) налоговые отношения между государством, с одной стороны, и иностранными физическими и юридическими лицами, с другой стороны; в) налоговые отношения между юридическими и физическими лицами разных стран⁴².

Под международными налоговыми отношениями в настоящем исследовании понимаются отношения, входящие в первую группу указанных налоговых отношений в части налогообложения и являющиеся предметом международного налогового права. Полагаем, что вторая и третья группы налоговых отношений связаны со сферой действия внутреннего налогового права государств. Несмотря на то, что в них присутствует «иностраный элемент», как правило, присущий международному частному праву, отнести указанные отношения к предмету международного частного права не представляется возможным в силу публично-правовой природы налоговых отношений, в отличие от гражданского права и иных частноправовых отраслей, в которых наличествует иностранный гражданин или иной иностранный элемент. В то же время относить указанные группы отношений к предмету международного налогового права нецелесообразно ввиду отсутствия ключевого признака международного права – согласования воли государств. Иными словами, данные группы налоговых отношений возникают не в результате заключения международных налоговых договоров между государствами⁴³, а «устанавливаются и изменяются странами в

⁴¹ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 34.

⁴² Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. С. 336-337.

⁴³ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 34-35.

одностороннем порядке и не обязательно с соблюдением каких-либо международных норм»⁴⁴.

Предмет как признак отрасли права напрямую связан с субъектами, являющимися непосредственными участниками соответствующих общественных отношений. В соответствии с введенным определением международных налоговых отношений основными субъектами международного налогового права являются государства, обладающие налоговым суверенитетом и реализующие его экстратерриториально⁴⁵ посредством заключения международных договоров с иными государствами. Регуляторами международных налоговых отношений являются и международные организации, в чью компетенцию входит координация действий государств-членов по вопросам взимания налогов и способствование развитию международного налогового права в целом⁴⁶. Значение и вклад таких международных организаций рассматривается в главе 2 настоящего исследования.

Методы правового регулирования как признак отрасли права в контексте международного налогового права представляют собой совокупность способов воздействия субъектов международного налогового права на регулирование международных налоговых отношений. Указанная совокупность способов воздействия в международном налоговом праве отличается разнообразием и проистекает из методов, присущих международному экономическому праву в целом и его подотрасли – международному финансовому праву. К ним относятся методы одностороннего, двустороннего и многостороннего регулирования. Преобладающими являются методы двустороннего и многостороннего регулирования, выражающиеся в заключении международных договоров по налоговым вопросам и во вступлении государств в международные организации с компетенцией в налоговой сфере на соответствующих уровнях международных

⁴⁴ Кушу С.О. Основы современного международного налогового права // Научный вестник Южного института менеджмента. 2017. № 2. С. 25.

⁴⁵ Под экстратерриториальностью в настоящем исследовании понимается действие норм внутреннего законодательства государства за пределами его национальной территории (экстратерриториальная юрисдикция государства).

⁴⁶ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 35.

отношений. Для регулирования международных налоговых отношений также используются методы диспозитивного и императивного регулирования⁴⁷. Таким образом, у международного налогового права отсутствуют в полной мере самостоятельные методы правового регулирования, отличные от методов, присущих международному экономическому праву и его подотраслям, в том числе международному финансовому праву.

Немаловажным признаком отрасли права является наличие совокупности действующих норм, выраженных в источниках права. Основными источниками международного налогового права являются международные налоговые договоры и международный обычай. Международные налоговые договоры составляют основной массив источников международного налогового права. В научной литературе представлены различные классификации международных договоров по вопросам налогообложения⁴⁸. Согласно одной из таких классификаций, международные договоры делятся на две группы. Первая группа соглашений включает собственно международные налоговые договоры, в том числе общие налоговые конвенции, соглашения об административной помощи в налоговой сфере, об устранении двойного налогообложения в целом и в отдельных сферах (морские и воздушные перевозки, авторские платежи) и так далее. Вторая группа соглашений содержит все иные международные договоры, в которых, наряду с прочими вопросами, содержатся и налоговые аспекты – имеются в виду соглашения о недискриминации, дипломатических и консульских отношениях, торговые соглашения, таможенные соглашения и так далее⁴⁹.

Данная точка зрения является наиболее распространенной, и ее можно встретить в той или иной вариации как в доктрине (Кашин В.А.⁵⁰,

⁴⁷ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 35.

⁴⁸ Кучеров И.И. Теоретические вопросы международного налогового права и его место в системе налогово-правового регулирования // Финансовое право. 2006. № 1. С. 46-47; Ларютина И.А. Международное налоговое право. С. 99-100.

⁴⁹ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 35.

⁵⁰ Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. – М.: Международные отношения, 1983. С. 48.

Хаванова И.А.⁵¹, Шепенко Р.А.⁵²), так и во внутреннем законодательстве (ст. 7 Налогового кодекса Российской Федерации⁵³).

В литературе представлены и иные варианты группирования международных договоров по налоговым аспектам⁵⁴. Некоторые из них кардинально не отличаются от распространенной классификации. Так, Пепеляев С.Г. добавляет к указанным двум группам международных договоров третью группу – акты, содержащие общие принципы налогообложения⁵⁵.

Остальные классификации варьируются с выделением от трех до шести групп международных договоров⁵⁶. Так, Кучеров И.И. выделяет: а) общие налоговые соглашения об избежании двойного налогообложения; б) специальные налоговые соглашения об избежании двойного налогообложения; в) соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства⁵⁷. Кузнеченкова В.Е. вычленяет: а) договоры об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов; б) соглашения о сотрудничестве в борьбе с нарушениями налогового законодательства; в) иные соглашения, затрагивающие налоговые аспекты⁵⁸.

Шахмаматьев А.А. относит к числу источников международного налогового права: а) общие соглашения, затрагивающие условия сотрудничества государств в налоговой сфере; б) соглашения по вопросам экономической интеграции; в) соглашения в части регулирования взимания налогов и предотвращения уклонения от уплаты налогов; г) соглашения по вопросам информационного,

⁵¹ Хаванова И.А. Международные налоговые договоры в правовой системе России // Финансовое право. 2015. № 12. С. 18.

⁵² Шепенко Р.А. Международные договоры как источники налогового права // Налоговая политика и практика. 2009. № 10 (82). С. 66.

⁵³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

⁵⁴ Борисов К.Г. К вопросу о формировании международного налогового права в международном общении государств // Московский журнал международного права. 1999. № 4. С. 43.

⁵⁵ Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. С. 129-130.

⁵⁶ Шахмаматьев А.А. Международный фактор в правовом регулировании налогов. – М.: Юрлитинформ, 2010. С. 54-62; Перов А.В. Налоги и международные соглашения России: монография. – М.: Юристь, 2000. С. 217.

⁵⁷ Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. – М.: УКЦ «ЮрИнфоР», 2001. С. 74.

⁵⁸ Кузнеченкова В.Е. Международные налоговые соглашения как источник налогового права // Финансовое право. 2011. № 10. С. 29-31.

административного и правового сотрудничества в налоговой сфере; д) соглашения, регулирующие отдельные налоговые аспекты; е) соглашения в части взимания таможенных платежей⁵⁹.

Как представляется, деление международных договоров на две основные группы является более системным, что, однако, не препятствует разделению каждой группы на подвиды. В рамках первой группы следует отдельно выделить следующие разновидности международных налоговых договоров: договоры об общих принципах и правилах сотрудничества государств по международным налоговым вопросам; договоры об избежании двойного налогообложения; договоры об обмене налоговой информацией; договоры о сотрудничестве в области борьбы с нарушениями налогового законодательства⁶⁰; иные международные налоговые договоры. Ко второй группе необходимо отнести все виды международных договоров, которые содержат некоторые положения о правовом регулировании международных налоговых вопросов, но не относятся к источникам международного финансового права. Под договорами второй группы имеются в виду международные договоры в торговой, таможенной сфере, области права внешних сношений и иные соглашения, не входящие в предмет настоящего исследования⁶¹.

Международный обычай по сравнению с международным договором не является столь распространенной формой существования международных налоговых норм. Примером международного обычая является правило, согласно которому международный налоговый договор по сравнению с внутренним законодательством государства может предусматривать более льготный режим налогообложения, однако ужесточать налоговые обязательства не может⁶².

⁵⁹ Шахматев А.А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования. – М.: Юрлитинформ, 2010. С. 159.

⁶⁰ Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования // Российский внешнеэкономический вестник. 2018. № 4. С. 120.

⁶¹ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 35.

⁶² Кастанова Е.Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов: дисс. ... канд. юр. наук. – М., 2014. С. 40; Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 35.

Стоит отметить, что на многостороннем уровне для данной сферы отношений характерна разработка рекомендательных норм (стандартов) со стороны международных организаций, прежде всего, ОЭСР. Указанные акты «выступают исходными платформами для оформления договорных отношений между заинтересованными государствами»⁶³. Они дополняются различными рекомендациями, справочниками и иными документами, направленными на улучшение международно-правового регулирования налогообложения между государствами.

Принципы права являются важным критерием выделения отдельной отрасли права. Принципы международного налогового права, являясь основополагающим базисом для регулирования международных налоговых отношений, можно разделить на три группы⁶⁴.

К первой группе принципов международного налогового права относятся общепризнанные принципы международного права, распространяющие свое действие на все отрасли в рамках системы международного права. Среди них первостепенное значение для международного налогового права имеют следующие общепризнанные принципы международного права: суверенное равенство государств; сотрудничество; добросовестное выполнение международных обязательств; невмешательство в дела государств; уважение прав и свобод человека⁶⁵.

Вторая группа принципов международного налогового права отражает специфику включения данной отрасли права в международное экономическое право. Специальные принципы международного экономического права находят

⁶³ Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. С. 682.

⁶⁴ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 35.

⁶⁵ Устав Организации Объединенных Наций от 24.10.1945. Ст. 2 // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. – М., 1956. Вып. XII. С. 14–47; Резолюция Генеральной ассамблеи ООН от 24.10.1970 № 2625 (XXV) «Декларация о принципах международного права, касающихся дружественных отношений и сотрудничества между государствами в соответствии с Уставом Организации Объединенных Наций». Ст. 1 [Электронный ресурс]. - URL: https://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/intlaw_principles.shtml (дата обращения: 01.09.2018); Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 35-36.

свое отражение в международном налоговом праве, в их числе наибольшее значение имеют принципы экономической недискриминации, наибольшего благоприятствования, предоставления национального режима. Так, принцип экономической недискриминации в области регулирования международных налоговых отношений «предполагает, что каждое государство обладает правом на предоставление субъектам его национального права со стороны государства-партнера таких условий налогообложения, которые не хуже условий, предоставляемых этим государством субъектам национального права других стран»⁶⁶. Реализацией принципа предоставления национального режима в международном налоговом праве можно считать положение, согласно которому государство не может применять правовой режим в области налогообложения в отношении юридического лица иностранного государства таким образом, чтобы правовой режим для иностранных юридических лиц являлся более обременительным, чем правовой режим налогообложения в отношении национальных юридических лиц первого государства⁶⁷.

Специальные принципы международного финансового права и международного инвестиционного права, такие как принцип государственного суверенитета в отношении финансовой и инвестиционной систем государства, присущи международному налоговому праву. В международном налоговом праве формируются свои специальные принципы, входящие в третью группу принципов. Примерами являются принцип территориальности и принцип резидентства⁶⁸, имеющие специфическое содержание и наполнение в международных налоговых отношениях; принцип недопущения двойного налогообложения с соответствующими способами устранения двойного налогообложения (зачет и освобождение); принципы субсидиарности (дополнительности) и эквивалентности (равнозначности) с позиции международного обмена налоговой информацией, и так далее.

⁶⁶ Пепеляев С.Г. Основы налогового права: учеб. - методич. пособие. – М.: Инвест Фонд, 2000. С. 295.

⁶⁷ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 36.

⁶⁸ Там же.

Наибольший интерес для настоящего исследования представляет принцип суверенитета государств применительно к налоговой сфере. Государства обладают налоговым (фискальным) суверенитетом, который выражается, прежде всего, в традиционном праве государств устанавливать и взимать налоги с физических и юридических лиц, а также контролировать их собираемость в пределах действия своей юрисдикции (территории)⁶⁹. Налоговый суверенитет также означает признание данного права государства всеми иными субъектами международных налоговых отношений⁷⁰.

В доктрине различают два вида налогового суверенитета – юридический суверенитет (лат. – «de jure») и фактический суверенитет (лат. – «de facto»). Юридический суверенитет означает законное и неограниченное право государства устанавливать и взимать налоги, а фактический суверенитет предполагает возможность эффективного достижения целей налоговой политики государства⁷¹. Соотношение данных видов налогового суверенитета государства является дихотомическим. С одной стороны, в условиях современности государствам для реализации фактического суверенитета необходимо объединять либо в определенной степени ограничивать свой юридический суверенитет⁷². Особенно ярко эта необходимость проявляется в рамках международного обмена налоговой информацией, осуществляемого с целью устранения правонарушений в налоговой сфере. С другой стороны, государства, ограничивая свой юридический суверенитет, одновременно расширяют фактическую сферу его действия, распространяя одно из проявлений суверенитета государства – юрисдикцию – на территории иностранных государств, при наличии соответствующих правоустанавливающих оснований.

В структуре международного налогового права по аналогии с отраслями

⁶⁹ Погорлецкий А. И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие. – СПб.: Техническая книга, 2006. С. 13; Шахмаматьев А.А. Налоговый суверенитет и налоговая юрисдикция государства // Современное право. 2013. № 3. С. 76-78.

⁷⁰ Кучеров И. И. Международное налоговое право. С. 64-66.

⁷¹ Rixen T. Double Tax Avoidance Rules as the Institutional Foundation of Tax Competition // Tax Justice Focus. 2008. Vol. 4. No. 2. Pp. 9-10.

⁷² Хаванова И.А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права. С. 32-33; Шахмаматьев А.А. Налоговый суверенитет и налоговая юрисдикция государства. С. 78-79.

права целесообразно выделить общую и особенную части. К общей части международного налогового права следует отнести характеристику данной отрасли права в целом сквозь призму предмета, методов, субъектов, источников, принципов, а также общих положений об ответственности субъектов международного налогового права. В особенной части международного налогового права можно выделить, среди прочего, следующие блоки норм: избежание двойного налогообложения, уклонение от уплаты налогов, обмен налоговой информацией, взаимная административная (правовая) помощь по налоговым делам⁷³.

Таким образом, международное налоговое право можно определить как совокупность международно-правовых норм и принципов, регулирующих отношения между субъектами международного права, связанные с сотрудничеством по налоговым вопросам.

Международное налоговое право сегодня активно развивается и претерпевает существенные изменения, позволяющие считать данное явление комплексным международно-правовым образованием, следующим по пути перехода от понятия института права к понятию отрасли (подотрасли) права⁷⁴. Современное международное налоговое право относится скорее к международному экономическому праву, однако, в ближайшие годы можно ожидать, что международные налоговые отношения и система международного налогового права получат еще большее развитие.

Представленный в аспекте существования и содержания международного налогового права обзор доктринальных концепций позволяет констатировать, что в предмет международного налогового права входит, *inter alia*, определенная совокупность международных налоговых отношений, посвященных обмену информацией о налоговых вопросах между государствами. Перед

⁷³ Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты. С. 36.

⁷⁴ «Объективным критерием формирования отраслей права выступает развитие определенной сферы общественных отношений, требующих специфического правового регулирования» / Потапенко Е.Г. Комплексные образования в системе российского права // Известия Саратовского университета. Сер.: Экономика. Управление. Право. 2013. Т. 13. Вып. 3 (1). С. 360.

характеристикой указанной совокупности правовых норм целесообразно провести ретроспективный анализ становления и развития международно-правового регулирования обмена налоговой информацией.

1.2 Основные этапы становления и развития международного обмена налоговой информацией в международном налоговом праве

В настоящем исследовании периодизация становления и развития международного обмена налоговой информацией охватывает временной период с 1925 г. по настоящее время, поскольку именно в 1925 г. впервые было учреждено подразделение по налоговым вопросам под эгидой универсальной международной организации. Именно в это время эксперты по международным налоговым вопросам занялись разработкой международных документов, нацеленных на единообразие в толковании и применении международных налоговых норм.

До этого момента международно-правовое регулирование налоговых аспектов носило фрагментарный характер и не было распространенным явлением. Примечательно, что первые международные договоры, относительно близкие по содержанию к современным международным налоговым соглашениям, датируются серединой XIX века. В качестве примеров приводятся двусторонние договоры между Францией и Бельгией 1843 г., Бельгией и Нидерландами 1845 г., Бельгией и Люксембургом 1845 г., Пруссией и Саксонией 1869 г. и 1870 г., Австро-Венгрией и Пруссией 1899 г.⁷⁵

Чаще всего в перечисленных договорах регламентировались общие правила устранения двойного налогообложения либо узконаправленные правила, в том числе в отношении имущества граждан государств, переходящих в порядке наследования, или прямых налогов. В части из них содержались правила и

⁷⁵ Погорлецкий А.И. Конвергенция национальных налоговых систем // Вестник СПбГУ. 2005. Сер. 5: экономика. Вып. 2. С. 67.

порядок взаимодействия налоговых органов стран-участниц, включая правила обмена налоговой информацией⁷⁶, что и послужило отправной точкой для последующей систематизации указанных норм в рамках международных организаций и учреждений.

Процесс формирования международно-правовых норм, касающихся обмена налоговой информацией, включает несколько этапов, обладающих своими особенностями и тенденциями:

1) 1925 – 1995 гг.: обмен налоговой информацией осуществлялся в ограниченных формах и был основан преимущественно на двусторонних международных договорах государств;

2) 1996 – 2000 гг.: ОЭСР были предложены слишком жесткие критерии определения офшорных зон и нормы, дискриминирующие их и идущие вразрез с международным правом;

3) 2001 – 2008 гг.: ОЭСР стал практиковаться более гибкий подход к идентификации офшорных зон, с привлечением последних к разработке международных норм об обмене налоговой информацией;

4) 2009 год – по настоящее время: политическая поддержка со стороны нетрадиционных участников международных отношений активизировала процесс совершенствования международных норм об обмене налоговой информацией.

В основе приведенного хронологического развития международных норм об обмене налоговой информацией лежит характеристика источников, участников и общих тенденций международно-правового регулирования рассматриваемых налоговых отношений в конкретно заданный период. Следует более подробно охарактеризовать особенности и содержание каждого периода, с акцентом на переломные моменты и ключевые события каждого периода.

В первый период развития международно-правового регулирования обмена налоговой информацией (1925 – 1995 гг.) экспертами международных организаций стали впервые подниматься вопросы о необходимости комплексного сотрудничества государств в налоговой сфере, при этом нормы об обмене

⁷⁶ Погорлецкий А.И. Конвергенция национальных налоговых систем. С. 67.

налоговой информацией тесно соприкасались с соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Именно вопросы избежания двойного налогообложения стали первым предметом обсуждения налоговых аспектов на международной арене. В 1925 г. под эгидой Лиги Наций был создан Комитет по двойному налогообложению и налоговому уклонению, которым в 1927 г. были разработаны проекты нескольких двусторонних конвенций, включая проекты конвенций о предотвращении двойного налогообложения, об административной помощи в налоговых делах и о юридической помощи в сборе налогов. В 1929 г. указанный вопрос перешел в компетенцию созданного постоянного Налогового комитета Лиги наций⁷⁷, однако впоследствии данный процесс в рамках Лиги наций (ООН) остановился, и лидирующую позицию в развитии этого направления заняла ОЭСР.

Учрежденный в 1956 г. Налоговый комитет ОЭСР начал разработку модели двустороннего соглашения, предназначенного для эффективного решения проблем двойного налогообложения, возникающих между государствами-членами ОЭСР. Немаловажное требование к названному соглашению – быть одновременно приемлемым для всех государств-членов⁷⁸.

В 1963 г. Налоговый комитет ОЭСР опубликовал первую редакцию Модельной конвенции «Об избежании двойного налогообложения на доход и капитал» и официальные комментарии к ней. Названная конвенция сразу получила широкое распространение, и на ее основе до 1977 г. было заключено около 500 двусторонних международных договоров об избежании двойного налогообложения⁷⁹.

В силу эволюции правил международно-правового регулирования в сфере налогообложения текст Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения на доход и капитал в рамках указанного периода время от времени пересматривался (редакции 1977, 1992, 1994, 1995 гг.). В 1992 г.

⁷⁷ Шепенко Р.А. История Модельной конвенции ОЭСР о налогах на доход и капитал // Российское право: образование, практика, наука. 2014. № 1. С. 34.

⁷⁸ Report of the Committee on Fiscal Affairs on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (1977). Para. 8. – Paris: OECD Publishing, 1977.

⁷⁹ Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. С. 102.

документ был переименован в Модельную конвенцию ОЭСР «в отношении налогов на доход и капитал» (далее – Модельная налоговая конвенция ОЭСР), что, во-первых, обеспечило соответствие названия конвенции ее содержанию; во-вторых, расширило сферу действия конвенции, позволив включить в ее текст не только положения об избежании двойного налогообложения, но и иные правила в отношении межгосударственного сотрудничества стран в налоговой сфере (в том числе вопросы обмена налоговой информацией)⁸⁰.

Вопросы обмена налоговой информацией, наряду с вопросами об избежании двойного налогообложения, в указанный период стали еще одним предметом оживленной дискуссии на международной арене. В 1930-х годах эксперты Лиги Наций впервые обеспокоились установлением эффективного механизма обмена налоговой информацией. В докладе Налогового комитета Лиги Наций 1937 г. отмечалось, что основные сложности стран при реализации межгосударственного обмена налоговой информацией были связаны с трудностями по изменению внутреннего законодательства. Эти трудности касались установления за государством права требовать от своих граждан предоставления налоговой информации с целью ее дальнейшей передачи иностранному государству⁸¹.

На протяжении первой половины XX века правовой основой для осуществления межгосударственного обмена налоговой информацией служили отдельные положения двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения и об административной помощи по налоговым делам. Реализация данных оснований не была эффективной, поскольку обмен налоговой информацией происходил только по запросу иностранного государства. Более того, у большинства государств, в том числе офшорных зон, отсутствовали подобные соглашения.

Вторая половина XX века ознаменовалась принятием ряда многосторонних инструментов, посвященных административному сотрудничеству между

⁸⁰ Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. С. 682.

⁸¹ League of Nations Fiscal Committee Report to the Council on the Seventh Session of the Committee. C.490.M.331.1937.II.A. – Geneva, 1937. P. 2.

налоговыми органами государств. В 1952 г. Бельгией, Нидерландами и Люксембургом была подписана Конвенция о взаимной помощи по взысканию налогов. В 1972 г. Скандинавскими странами была принята первая версия Конвенции об административной помощи в налоговых делах, обновленная в 1989 г.⁸²

Успех указанных документов способствовал активизации усилий ОЭСР по разработке собственного многостороннего источника. В результате в 1988 г. была принята совместная Конвенция Совета Европы и ОЭСР «О взаимной административной помощи по налоговым делам» (далее – Конвенция СЕ/ОЭСР о налоговой помощи)⁸³. Данная Конвенция представляет собой многосторонний документ, разработанный с целью внедрения различных форм административного содействия и механизмов борьбы с уклонением от уплаты налогов⁸⁴. Как отмечает Шепенко Р.А., Конвенция СЕ/ОЭСР о налоговой помощи является необычным международным налоговым договором. Она содержит лишь единичные ссылки на двойное налогообложение (в преамбуле и пункте 2 статьи 21), однако предусматривает широкий диапазон административной помощи между своими государствами-членами. Наличие многостороннего инструмента обеспечивает непрерывное изменение и возобновление его условий, затрагивающих сразу всех участников⁸⁵.

Таким образом, на начальном этапе становления международного обмена налоговой информацией нормы, касающиеся рассматриваемого обмена, были заложены преимущественно в немногочисленных двусторонних договорах об избежании двойного налогообложения между государствами, заключенных без участия офшорных зон, и осуществлялись только на спонтанной (инициативной) основе или по запросу государства.

⁸² Участвуют Гренландия, Дания, Исландия, Норвегия, Фарерские острова, Финляндия, Швеция / Nordic Convention on Administrative Assistance in Tax Matters (1989) // Ruiz M.A.G. Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims. – Hague: Kluwer Law International, 2002. Pp. 274–283.

⁸³ Конвенция вступила в силу 1 апреля 1995 г.

⁸⁴ Конвенция Совета Европы и ОЭСР «О взаимной административной помощи по налоговым делам» (ETS № 127) от 25.01.1988 (с изм. и доп. от 27.05.2010) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2016. № 12. Ст. 1586.

⁸⁵ Шепенко Р.А. Международно-правовое регулирование административной помощи в налоговых вопросах // Законы России: опыт, анализ, практика. 2009. № 6. С. 111.

Во второй период международно-правового регулирования обмена налоговой информацией (1996 – 2000 гг.) экспертами были предприняты попытки вовлечь офшорные зоны в международный обмен налоговой информацией, порой с использованием слишком жестких инструментов, идущих вразрез с международным правом.

В конце XX века государства-члены ОЭСР подняли вопрос о соблюдении налогового законодательства, в том числе стандартов информационной открытости в налоговых делах. Основной причиной указанной проблемы стала неспособность существовавших на тот момент налоговых режимов многих стран справиться с вопросами налогообложения, возникшими в результате ускоренного процесса глобализации торговли и инвестиций. Государства-члены ОЭСР относили к обозначенной проблеме и существование офшорных зон⁸⁶. Налоговая система данных стран являлась привлекательной для многих иностранных лиц и их инвестиций, однако, породила страх возможной «гонки уступок» (англ. – «race to the bottom»), в которой все страны уменьшали бы налоги для привлечения инвестиций, тем самым разрушая глобальную налоговую базу⁸⁷.

В связи с этим, в 1996 г. ОЭСР по мандату «Большой семерки» («Группа семи», англ. – «Group of Seven», «G-7»)⁸⁸ инициировала проект против вредной налоговой конкуренции. В 1998 г. был принят первый доклад ОЭСР, посвященный, среди прочего, вопросу идентификации офшорных зон. В указанном докладе выделялись 4 характерные черты таких стран⁸⁹. К двум признакам относились низкий уровень налоговых ставок или их отсутствие и неэффективность механизма обмена налоговой информацией. Третьим признаком стало отсутствие транспарентного налогового режима страны, означающего неясность положений законодательной базы и их применения, недостаточную

⁸⁶ Samuels L.B., Kolb D.C. The OECD Initiative: Harmful Tax Practices and Tax Havens // Taxes. 2001. No. 79 (3). Pp. 231-240.

⁸⁷ Шепенко Р.А. Международные налоговые правила: на пути к информационной открытости // Международная жизнь. 2012. № 12. С. 125-126.

⁸⁸ G-7 Leaders' Economic Communiqué «Making a Success of Globalization for the Benefit of All» (June 28, 1996). Para. 16 [Electronic resource]. – URL: <http://www.g8.utoronto.ca/summit/1996lyon/communique.html> (date of access: 01.09.2018).

⁸⁹ OECD Report «Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue» (1998). Para. 53. – Paris: OECD Publishing, 1998.

степень контроля над финансовой системой и гласности в отношении финансовой отчетности, наличие строго охраняемой законом тайны. Четвертым признаком являлось отсутствие требования значительного местного присутствия, подразумевающего возможность учреждения на территории страны иностранных юридических лиц при отсутствии требования осуществления ими фактической деятельности в данной стране.

В докладе 1998 г. государствам предлагалось принять защитные меры с целью нейтрализации последствий вредной налоговой конкуренции. Комплекс мер был разделен на 3 группы и включал рекомендации⁹⁰, касающиеся: а) национального законодательства государств, б) их международных договоров и в) сотрудничества с другими странами по борьбе с нечестной налоговой конкуренцией. В части изменений в национальном законодательстве государств предлагалось ввести термин «контролируемые иностранные компании», внедрить требования об информировании компетентных органов страны обо всех иностранных и международных операциях, совершаемых резидентами, и устранить препятствия на пути получения банковской информации. В части международных договоров предлагалось разработать национальные программы с целью активизации обмена налоговой информацией, не заключать международные договоры с офшорными зонами в будущем и создать совместные обучающие программы по проведению одновременных налоговых проверок. Межгосударственным сотрудничеством предусматривалось принятие общих ориентиров ОЭСР, направленных на борьбу с вредной налоговой конкуренцией, изменение политических, экономических и иных отношений стран с офшорными зонами и отказ от предоставления налоговых освобождений, кредитов по сделкам, связанным с данными странами и их территориями.

С 1998 г. ОЭСР вела переговоры с 47 потенциальными офшорными зонами, 6 из которых сразу были признаны не подпадающими под общие критерии,

⁹⁰ OECD Report «Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue» (1998). Para. 85-156.

изложенные в первом докладе ОЭСР 1998 г.⁹¹ В 2000 г. был принят второй доклад ОЭСР, посвященный практике офшорных зон, в перечень которых вошли 35 стран и их территорий⁹², подпадавших под общие критерии ОЭСР⁹³. Еще 6 стран и их территорий не были включены в доклад ОЭСР 2000 г., поскольку прекратили осуществление вредной налоговой практики до принятия доклада ОЭСР 2000 г.⁹⁴ Государствам предлагалось по своему усмотрению принять как коллективные, так и индивидуальные меры в отношении офшорных зон, осуществляющих вредоносную налоговую практику⁹⁵.

Ни доклады ОЭСР 1998 г. и 2000 г., ни список офшорных зон не получили той положительной оценки, которая ожидалась экспертами ОЭСР. По мнению ряда специалистов, защитные меры, предлагаемые ОЭСР, не соответствовали международному праву. Так, мера ОЭСР, касающаяся одностороннего расторжения международных договоров с офшорными зонами, противоречила ст. 54 Венской конвенции о праве международных договоров⁹⁶. Меры ОЭСР, касающиеся изменения налогового законодательства государств, противоречили Резолюциям Генеральной Ассамблеи ООН № 2131 от 1965 г.⁹⁷ и № 2625 от

⁹¹ OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 Progress Report. Para. 17. – Paris: OECD Publishing, 2001.

⁹² Андорра, Ангилья (Великобритания), Антигуа и Барбуда, Аруба (Нидерланды), Багамские острова, Бахрейн, Барбадос, Белиз, Британские Виргинские острова (Великобритания), острова Кука (Новая Зеландия), Доминика, Гибралтар (Великобритания), Гренада; острова Гернси, Сарк и Олдерни, а также острова Мэн и Джерси (владения Британской короны); Либерия, Лихтенштейн, Мальдивские острова, Маршалловы острова, Монако, Монтсеррат (Великобритания), Науру, Нидерландские Антильские острова, остров Ниуэ (Нидерланды), Панама, Самоа, Сейшельские острова, остров Сент-Люсия, Сент-Китс и Невис, Сент-Винсент и Гренадины, Виргинские острова США, Теркс и Кайкос (Великобритания), Тонга, Вануату.

⁹³ OECD Report «Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices». Para. 17. – Paris: OECD Publishing, 2000.

⁹⁴ Бермудские острова, Каймановы острова, Кипр, Мальта, Маврикия, Сан-Марино // OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 Progress Report. Para. 17.

⁹⁵ Ibid. Para. 47-49.

⁹⁶ Hartman B.R. Coercing Cooperation from Offshore Financial Centers: Identity and Coincidence of International Obligations against Money Laundering and Harmful Tax Competition // Boston College International and Comparative Law Review. 2001. Vol. 24:253. P. 264.

⁹⁷ Резолюция Генеральной Ассамблеи ООН от 21.12.1965 № 2131 «О недопустимости вмешательства во внутренние дела государств, об ограждении их независимости и суверенитета» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/inadmissibility_of_intervention.shtml (дата обращения: 01.09.2018).

1970 г.⁹⁸, являясь по сути вмешательством ОЭСР во внутренние дела государств⁹⁹. Более того, не все государства-члены ОЭСР поддержали данные инициативы. Швейцария и Люксембург выразили свое несогласие с рекомендациями, предложенными ОЭСР, и сделали заявление о том, что считают себя не связанными данными обязательствами. Причинами несогласия названных государств стало противоречие предложенных мер их национальному законодательству в части защиты персональных данных и охраны банковской тайны и общее вмешательство ОЭСР во внутригосударственные дела¹⁰⁰.

Как справедливо указывает Шепенко Р.А., «можно предположить, что субъекты международного права считают вмешательство в противодействие нарушению налогового законодательства даже большим злом, чем определение на международном уровне правил налогообложения»¹⁰¹. Каждое государство вправе самостоятельно выбирать свою систему налогообложения, и любое вмешательство в данную сферу противоречит суверенитету государств и общим принципам международного права¹⁰².

Таким образом, на втором этапе своего развития обмен налоговой информацией на основании двусторонних международных договоров об избежании двойного налогообложения все еще оставался основным типом межгосударственного сотрудничества. Однако на многостороннем уровне были предприняты первые попытки вовлечь офшорные зоны в указанный обмен, не увенчавшиеся успехом ввиду жесткости критериев и правил в отношении обозначенных стран и территорий.

⁹⁸ Резолюция Генеральной Ассамблеи ООН от 24.10.1970 № 2625 «Декларация о принципах международного права, касающихся дружественных отношений и сотрудничества между государствами в соответствии с Уставом Организации Объединенных Наций» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/intlaw_principles.shtml (дата обращения: 01.09.2018).

⁹⁹ Morris G.N.M.O. The Loss of Sovereignty, the United Nations and Offshore Financial Centres // Tax Notes International. 2001. Vol. 23. P. 1297.

¹⁰⁰ OECD Report «Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue». Annex II.

¹⁰¹ Шепенко Р.А. Международные налоговые правила: на пути к информационной открытости. С. 126.

¹⁰² Orlov M. The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis // International tax. 2004. Vol. 32 (2). P. 104; Langer M.J. Harmful Tax Competition: Who Are the Real Tax Havens? // Tax Note International (special reports). 2000. P. 2; Mitchell D.J. An OECD Proposal to Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy // The Heritage Foundation Backgrounder. 2000. No. 1395. P. 2.

В третий период развития международно-правового регулирования обмена налоговой информацией (2001 – 2008 гг.) установление менее жестких критериев и правил в отношении офшорных зон повлекло их активное сотрудничество с другими странами по вопросам международного обмена налоговой информацией.

Ранее экспертами ОЭСР отмечалось, что информационная закрытость налоговой сферы отдельных государств является доказательством проведения ими налоговой политики, наносящей ущерб фискальным интересам других государств. Обмен налоговой информацией стал решением, предложенным для исправления сложившейся ситуации¹⁰³. С целью вовлечения офшорных зон в процесс обмена налоговой информацией на международном уровне был применен новый подход, учитывающий интересы всех стран, независимо от их экономической системы.

Во-первых, сама по себе деятельность офшорных зон перестала считаться априори пагубной и нечестной налоговой практикой.

Во-вторых, ОЭСР стала привлекать к разработке стандартов обмена налоговой информацией все заинтересованные стороны, в том числе и сами офшорные зоны. В 2001 г. была учреждена Совместная рабочая группа во главе с Австралией и Барбадосом, куда вошли представители как государств-членов ОЭСР (Австралия, Великобритания, Ирландия, Нидерланды, Франция, Япония), так и офшорных зон (Антигуа и Барбуда, Барбадос, Британские Виргинские острова, острова Кука, Малайзия, Мальта и Вануату). Целью названной группы стало установление диалога между странами на политическом уровне и согласование формы выражения различными странами (со своими территориями) готовности взять на себя обязательства по соблюдению стандартов обмена налоговой информацией, разработанных ОЭСР.

В 2002 г. было представлено Модельное соглашение ОЭСР об обмене информацией по налоговым вопросам (далее – Модельное налоговое соглашение ОЭСР). В разработке Модельного налогового соглашения ОЭСР участвовали

¹⁰³ OECD Report «Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue». Para. 53.

представители ряда офшорных зон¹⁰⁴, а целью Модельного налогового соглашения ОЭСР стало продвижение международного сотрудничества по налоговым вопросам посредством обмена налоговой информацией¹⁰⁵.

В-третьих, произошла переоценка значения и содержания критериев идентификации офшорных зон. Отныне критерии ОЭСР стали использоваться для установления готовности офшорных зон сотрудничать и выполнять международные стандарты информационной транспарентности, разрабатываемые ОЭСР. Четвертый критерий (значительное местное присутствие) в 2001 г. был отвергнут правительством США¹⁰⁶ и, в последствии, исключен из общего списка критериев ОЭСР¹⁰⁷. Первый критерий (низкие налоговые ставки или их отсутствие) также был исключен из общего списка критериев ОЭСР. Эксперты ОЭСР признали, что данный критерий сам по себе не является достаточным и эффективным для идентификации офшорной зоны и что государство вправе самостоятельно устанавливать свои налоговые ставки¹⁰⁸.

Ключевое значение приобрели два оставшихся критерия – общей транспарентности налогового режима государства и наличия эффективного механизма обмена налоговой информацией¹⁰⁹. На основании указанных критериев в 2002 г. ОЭСР представила новый список из 38 стран (включая офшорные зоны)¹¹⁰, подразделяемых на 3 категории: а) офшорные зоны, которые в значительной степени внедрили стандарты обмена налоговой информацией (белый список); б) офшорные зоны, которые взяли на себя обязательство по внедрению данных стандартов и которые еще их не внедрили (серый список);

¹⁰⁴ Аруба, Бахрейн, Бермудские острова, Каймановы острова, Кипр, Мальта, Маврикия, остров Мэн, Нидерландские Антильские острова, Сан-Марино и Сейшельские острова // Model OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2015). Introduction. Para. 2. – Paris: OECD Publishing, 2015.

¹⁰⁵ Ibid. Para. 1.

¹⁰⁶ Jackson J.K. The OECD Initiative on Tax Havens // Washington DC: Congressional Research Service, 2010. P. 8.

¹⁰⁷ OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 Progress Report. Para. 27.

¹⁰⁸ Ibid. Para. 3, 16.

¹⁰⁹ Ibid. Para. 28.

¹¹⁰ Из списка ОЭСР, состоявшего из 41 офшорную зону, в период с 2000 г. по 2002 г. были исключены Барбадос, Мальдивы и Тонга / Gravelle J.G. Tax havens: international tax avoidance and evasion // Washington DC: Congressional Research Service, 2015. P. 5.

в) офшорные зоны, которые не взяли на себя обязательства по внедрению данных стандартов (черный список)¹¹¹.

В качестве дополнительных критериев принимались во внимание следующие обстоятельства: а) наличие, как минимум, двенадцати международных договоров об обмене налоговой информацией; б) общее содержание данных договоров; в) эффективность имплементации договоров странами и их территориями; г) желание страны (ее территории) заключать новые международные договоры по данному вопросу. Иными словами, ОЭСР стала проводить различия между теми офшорными зонами, которые сотрудничают, и теми, которые по каким-либо причинам к такому сотрудничеству не стремятся.

Рассматриваемые инициативы ОЭСР, несмотря на свой противоречивый характер, оказали значительное влияние на последующее развитие международных принципов налогообложения, в том числе в части регулирования деятельности офшорных зон¹¹². Вовлечение офшорных зон в данную деятельность ОЭСР положительно сказалось на эффективности внедрения стандартов обмена налоговой информацией¹¹³. В период с 2000 г. по 2002 г. 31 офшорная зона предварительно выразила согласие на внедрение стандартов обмена налоговой информацией¹¹⁴. Предварительные договоренности касались обязательств государств не увеличивать масштабы существующей пагубной налоговой практики (англ. – «standstill») и не вводить новые режимы, составляющие такую практику (англ. – «rollback»)¹¹⁵.

¹¹¹ Countering Offshore Tax Evasion: Some Questions and Answers on the Project (2009). – Paris: OECD Publishing, 2009. Pp. 10–11.

¹¹² Orlov M. The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis. P. 104; Hay R.J. Offshore Financial Centres: The Supranational Initiatives // Tax Planning International Review. 2011. Vol. 28. No. 2. Pp. 10-11; Hishikawa A. The Death of Tax Havens? // Boston College International and Comparative Law Review. 2002. Vol. 25:389. P. 417.

¹¹³ Sharman J.C. Havens in a Storm: The Struggle for Global Tax Regulation (Cornell Studies in Political Economy). – New York: Cornell University Press, 2006. Pp. 45-46; Hobson J.M., Seabrooke L. Everyday Politics of the World Economy. – Cambridge: Cambridge University Press, 2007. Pp. 49-50.

¹¹⁴ Makhlof G. The OECD List of Uncooperative Tax Havens (18.05.2001) [Electronic resource]. – URL: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=PAC/COM/NEWS\(2002\)51&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=PAC/COM/NEWS(2002)51&docLanguage=En) (date of access: 01.09.2018).

¹¹⁵ Петченко М.А., Семенко К.Н. ОЭСР и офшорные финансовые центры // Московский журнал международного права. 2007. № 2. С. 137.

В итоге, всего 7 офшорных зон не были готовы принять на себя обязательства по обмену налоговой информацией: Андорра, Лихтенштейн, Либерия, Монако, Маршалловы острова, Науру и Вануату. Со временем все перечисленные офшорные зоны взяли на себя обязательства по внедрению стандартов обмена налоговой информацией: в 2003 г. – острова Науру и Вануату; в 2007 г. – Либерия и Маршалловы острова; в 2009 г. – Андорра, Лихтенштейн, Монако.

В дополнение к этому, на третьем этапе развития института международного обмена налоговой информацией были внесены значимые изменения в ранее разработанные международные нормы об обмене налоговой информацией. В 2005 г. в Модельную налоговую конвенцию ОЭСР были включены два основания, которые государство не вправе использовать для обоснования отказа в предоставлении налоговой информации – отсутствие внутренней заинтересованности государства в запрашиваемой информации и наличие охраняемой законом банковской тайны¹¹⁶.

В рассматриваемый период произошли и иные изменения, касающиеся институциональной компоненты международного обмена налоговой информацией. В начале 2000-х гг. в рамках Комитета по налоговым вопросам ОЭСР был учрежден Глобальный форум по прозрачности и обмену информацией в налоговых целях. Основной целью Глобального форума стало повышение эффективности выполнения стандартов информационной открытости и обмена налоговой информацией. Названные стандарты затрагивают такие важные аспекты, как обеспечение обмена налоговой информацией, ее доступности и конфиденциальности, уважения прав налогоплательщиков и так далее. Кроме того, начиная с 2004 г.¹¹⁷ «Большая двадцатка» стала играть ключевую роль в поддержке распространения стандартов информационной открытости и обмена налоговой информацией на международном уровне. Согласованная политическая

¹¹⁶ Changes to the OECD Model Tax Convention, approved by the Committee on Fiscal Affairs (June 1, 2004). – Paris: OECD Publishing, 2004.

¹¹⁷ Communiqué of the Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors (November 21, 2004). Para. 9 [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2004/2004communique.pdf> (date of access: 01.09.2018).

позиция ведущих стран мира в рамках подобного нетрадиционного объединения послужила примером для многих государств, выразивших желание внедрить международно-правовые нормы и правила обмена налоговой информацией. Более подробно значение и деятельность данных международных учреждений раскрывается в главе 2 настоящего диссертационного исследования.

Таким образом, на третьем этапе развития международного обмена налоговой информацией на многостороннем уровне стал практиковаться более гибкий подход в отношении офшорных зон, выразившийся в более рациональных критериях оценивания их деятельности и последующем привлечении офшорных зон к разработке международно-правовых норм об обмене налоговой информацией. В совокупности внедренные меры привели к активному сотрудничеству офшорных зон в части межгосударственного обмена налоговой информацией.

В четвертый период развития международно-правового регулирования обмена налоговой информацией (2009 г. – по настоящее время) изменения коснулись международных учреждений, задействованных в обеспечении реализации обмена налоговой информацией, а также самих международно-правовых норм по затрагиваемому вопросу.

После глобального финансово-экономического кризиса, начавшегося в 2008 г., институциональная составляющая межгосударственного сотрудничества в налоговых вопросах была усилена. Как указывает Шепенко Р.А., «2009 год стал в какой-то мере знаковым, поскольку необходимость информационной открытости в налоговых делах под давлением крупных государств получила мировое признание»¹¹⁸.

«ОЭСР стала одной из первых организаций, предложивших комплексную программу восстановления и укрепления мировой экономики после кризиса»¹¹⁹, в том числе в части развития международных налоговых отношений. По

¹¹⁸ Шепенко Р.А. Международные налоговые правила: на пути к информационной открытости. С. 128.

¹¹⁹ Право международных организаций. Региональные, межрегиональные, субрегиональные межправительственные организации: учебник для бакалавриата и магистратуры / под ред. А.Х. Абашидзе, А.М. Солнцева. – М.: Издательство Юрайт, 2018. С. 115.

результатам проведения встречи членов Глобального форума в Мексике (1-2 сентября 2009 г.¹²⁰) было принято Решение Совета ОЭСР от 17 сентября 2009 г.¹²¹ об изменении статуса Глобального форума. Если ранее Глобальный форум входил в состав Комитета по налоговым вопросам ОЭСР, то теперь он стал самостоятельно функционирующей международной организацией, объединяющей представителей различных государств и территорий¹²². Членами Глобального форума в настоящее время могут стать не только государства-члены ОЭСР, но и любые заинтересованные страны, включая офшорные зоны¹²³.

Под влиянием решений лидеров «Большой двадцатки»¹²⁴ в 2010 г. была также изменена Конвенция СЕ/ОЭСР о налоговой помощи¹²⁵; основной целью внесения поправок стало расширение состава участников данной Конвенции¹²⁶. Так, до внесения изменений в Конвенцию СЕ/ОЭСР о налоговой помощи количество участников насчитывало 21 государство с членством в Совете Европы и ОЭСР¹²⁷. После 2010 г. число стран-участниц значительно увеличилось, и по состоянию на 03 октября 2019 г. Конвенцию СЕ/ОЭСР о налоговой помощи подписали 130 стран (и их территорий), среди которых последними присоединившимися странами и их территориями стали: Антигуа и Барбуда, Вануату, Гренада, Доминика, Либерия, Мавритания, Парагвай, Северная Македония, Сербия, Черногория, Эквадор, Ямайка¹²⁸. Постоянное расширение состава участников Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи отражает

¹²⁰ Summary of Outcomes of the Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (September 1-2, 2009). Para. 1 a). – Paris: OECD Publishing, 2009.

¹²¹ Decision of the OECD Council Establishing the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (September 17, 2009). – Paris: OECD Publishing, 2009.

¹²² Ibid. Para. 17.

¹²³ Ibid. Para. 3, 4.

¹²⁴ Шепенко Р.А. Международные налоговые правила: на пути к информационной открытости. С. 128.

¹²⁵ Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (May 27, 2010). – Paris: OECD Publishing, 2010.

¹²⁶ С 2010 г. ее сторонами могут стать не только государства-члены Совета Европы и ОЭСР, но и другие заинтересованные страны, включая офшорные зоны // Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» 1988 г. (ред. 2010 г.). Ст. 28, п. 5.

¹²⁷ Азербайджан, Бельгия, Канада, Дания, Финляндия, Франция, Германия, Исландия, Италия, Корея, Мексика, Нидерланды, Норвегия, Польша, Португалия, Словения, Испания, Швеция, Украина, Великобритания, Соединенные Штаты Америки.

¹²⁸ Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters [Electronic resource]. – URL: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (date of access: 03.10.2019).

растущую значимость сотрудничества между налоговыми органами разных государств, особое место в котором занимает информационный налоговый обмен¹²⁹.

Результатом всех предпринятых на международном уровне мер является тот факт, что на сегодняшний день в категории несотрудничающих не осталось ни одной офшорной зоны.

В дополнение к ранее названным международным правилам, информационный обмен по налоговым вопросам стал предметом иных актов и документов, разработанных международными организациями и учреждениями. Речь идет о документах, имеющих целью широкое внедрение автоматического обмена налоговой информацией между государствами.

В 2014 г. ОЭСР был разработан Стандарт автоматического обмена налоговой информацией (далее – Стандарт автоматического обмена). Целью Стандарта стало введение требования в отношении финансовых учреждений государств о раскрытии налоговой информации перед уполномоченными органами других государств. Стандарт автоматического обмена содержит тексты двух документов – Модельного соглашения о межгосударственном сотрудничестве и Единого стандарта обмена налоговой информацией¹³⁰.

Стандарт автоматического обмена обязывает финансовые учреждения раскрывать перед налоговыми органами государств информацию о счетах своих налогоплательщиков. Режим отчетности в Стандарте построен на трех параметрах¹³¹. Первый параметр касается определения видов заявляемой финансовой информации – к ней относятся виды инвестиционного дохода, включая проценты, дивиденды, страховое возмещение и иной подобный доход. Второй параметр определяет виды владельцев счетов, информация о которых должна быть предоставлена, и охватывает счета, принадлежащие не только физическим лицам и юридическим лицам, но и трастовым компаниям и

¹²⁹ Шахматъев А.А. Международное налоговое право. С. 691.

¹³⁰ Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters (2014). Competent Authority Agreement. Common Reporting Standard. – Paris: OECD Publishing, 2014.

¹³¹ Ibid. Introduction.

благотворительным и некоммерческим фондам, а также посредническим образованиям и фиктивным фирмам. Третий параметр затрагивает виды финансовых институтов, обязанных представлять отчеты: банки и депозитарии, иные финансовые институты и связанные с ними лица, например, брокеры, определенные организации коллективного инвестирования и страховые компании.

Стандартом предусмотрена процедура «due diligence» (пер. с англ. – надлежащие процедуры по предоставлению отчетности и проверке счетов), которая подразделяется на требования в отношении счетов физических лиц и требования в отношении счетов юридических лиц, а также на предшествующие и новые счета¹³². Например, в отношении счетов физических лиц установлено, что финансовые учреждения обязаны проводить проверку счетов без применения минимального порога суммы на счете, а в отношении ранее открытых счетов юридических лиц возможно установление минимального порога только на сумму от 250 тысяч долларов (или в эквивалентной сумме национальной валюты) и более. Так, 93 странами со своими территориями¹³³ было запланировано начало осуществления автоматического обмена налоговой информацией согласно Стандарту ОЭСР с сентября 2017 и 2018 гг.¹³⁴ Российская Федерация также присоединилась к указанной инициативе, и начало осуществления обмена налоговой информацией в автоматическом режиме предполагалось с 2018 года.

Принятие Стандарта автоматического обмена ОЭСР обусловлено рядом факторов. Во-первых, положения данного Стандарта устанавливают процедуру осуществления автоматического обмена, расширяя столь немногочисленные положения о нем в Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи. Во-вторых, в

¹³² Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters (2014). Introduction.

¹³³ Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information and Intended First Information Exchange Date Status [Electronic resource]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf> (date of access: 29.06.2017).

¹³⁴ Statement of Outcomes of the meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (October 28-29, 2014). – Paris: OECD Publishing, 2014.

2010 г. был принят Закон США «О налогообложении иностранных счетов»¹³⁵ (далее – Закон США «FATCA»), предусматривающий автоматическое раскрытие информации об американских налогоплательщиках Службе внутренних доходов США. Многие положения данного закона легли в основу Стандарта автоматического обмена ОЭСР. В третьих, автономный порядок автоматического обмена информацией по налоговым делам существовал и в Европейской союзе с 2011 г., основанный также на Законе США «FATCA». Принятие всех указанных инструментов способствовало утверждению автоматического обмена налоговой информацией в качестве устойчивой тенденции и основного способа обмена информацией в борьбе с уклонением от уплаты налогов¹³⁶.

В свете современной тенденции по борьбе с уклонением от уплаты налогов необходимо упомянуть еще один акт ОЭСР – План действий «BEPS»¹³⁷. Отдельные положения названного Плана содержат обязательства по обмену налоговой информацией.

Действие 5 Плана ОЭСР «BEPS» предполагает обеспечить налоговую прозрачность посредством введения обязательного спонтанного обмена информацией по внутренним нормам и правилам государств, касающихся непосредственно налогоплательщиков. Эти правила относятся к:

- а) преференциальным режимам;
- б) трансфертному ценообразованию;
- в) понижениям размера налога на доходы;
- г) постоянному представительству;
- д) связанным посредникам¹³⁸.

Положениями Плана действий «BEPS» устанавливается двухэтапный процесс обмена указанными налоговыми нормами и правилами. На первом этапе иностранным налоговым органам предоставляется общая информация о наличии и содержании налоговых правил, сфере их действия и распространения на

¹³⁵ Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) [Electronic resource]. – URL: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx> (date of access: 01.09.2018).

¹³⁶ Хаванова И.А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права. С. 277; Lesage D. The Current G20 Taxation Agenda: Compliance, Accountability and Legitimacy // International Organizations Research Journal. 2014. No. 9. Pp. 36-37.

¹³⁷ OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013). – Paris: OECD Publishing, 2013.

¹³⁸ OECD Harmful Tax practices. Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5 (October 16, 2017). – Paris: OECD Publishing, 2017.

определенные категории лиц. На втором этапе страна, получившая информацию о налоговых правилах, вправе запросить дополнительную информацию, предположительно относящуюся к осуществлению компетенции налогового органа в отношении собственных налогоплательщиков.

Многие страны уже реализуют обмен налоговой информацией в рамках Действия 5 названного Плана ОЭСР «BEPS». К концу 2016 года около 6500 обменов указанной информацией было совершено между такими странами, как Бельгия, Индонезия, Ирландия, Канада, Мексика, Норвегия, Словакия, Чили, Швейцария, Япония.

Еще одним значимым положением Плана ОЭСР «BEPS» является Действие 13¹³⁹, согласно которому, многонациональные предприятия обязаны сообщать своим налоговым органам о своей деятельности, осуществляемой в разных странах мира, и о своей политике трансфертного ценообразования. В документах ОЭСР предусмотрен трехуровневый процесс сообщения и обмена данной информацией. На первом этапе многонациональные предприятия обязаны предоставить «базовый файл», содержащий общие сведения о деятельности компании и глобальном распределении прибыли между подразделениями компании. На втором этапе многонациональному предприятию необходимо направить «местный файл», содержащий всю информацию о совершении компанией крупных сделок в рамках своих же подразделений. На третьем этапе от многонационального предприятия требуется «межстрановой отчет», отражающий информацию о распределении прибыли в данной компании, о сумме уплаченных налогов, об учредителях и так далее.

Действие 13 также повлекло изменения во внутреннем законодательстве многих государств. Так, в Налоговый кодекс РФ были внесены положения об обмене налоговой информацией с иностранными государствами по вопросу

¹³⁹ OECD Final Report on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting: Inclusive Framework on BEPS: Action 13 (2015). – Paris: OECD Publishing, 2015.

проведения налоговых проверок и определения международных групп компаний для предоставления межстрановой отчетности¹⁴⁰.

Таким образом, на четвертом этапе развития международного обмена налоговой информацией изменение состава международных учреждений, задействованных в обеспечении реализации обмена налоговой информацией, привело к активизации процесса создания новых международных норм и совершенствования стандартов информационной открытости, в том числе в части расширения географии внедрения автоматического обмена налоговой информацией.

В заключение параграфа следует отметить, что процесс становления международно-правового регулирования обмена налоговой информацией занял практически целое столетие, пройдя путь от одной статьи, включенной в двусторонний международный договор, к целым документам, посвященным различным аспектам международного обмена налоговой информацией. На всем пути формирования международных норм, затрагивающих обмен налоговой информацией, прослеживаются общие тенденции перехода от двустороннего к многостороннему методу правового регулирования, от обмена информацией по запросу или инициативе государства к автоматическому обмену информацией между государствами. И хотя не все меры, предложенные ОЭСР для стимулирования международного сотрудничества в части обмена налоговой информацией, носили рациональный и правомерный характер, особенно в отношении офшорных зон, на сегодняшний день все больше государств становятся участниками такого обмена.

Процесс развития и совершенствования международного обмена налоговой информацией продолжается, и перед специалистами разных стран мира стоят первоочередные задачи обеспечения более эффективного обмена информацией по налоговым делам, приносящего выгоды всем участникам рассматриваемых отношений. Для реализации указанных задач представляется необходимым

¹⁴⁰ Федеральный закон Российской Федерации от 27.11.2017 № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний».

охарактеризовать основные дефиниции международного налогового права, связанные с обменом налоговой информацией.

1.3 Характерные черты института международного обмена налоговой информацией в международном налоговом праве

В современных реалиях обмен налоговой информацией приобрел столь большое значение, что можно констатировать сформированность института международного обмена налоговой информацией (далее – «ИМОНИ») в рамках международного налогового права. С научной точки зрения ИМОНИ представляет собой совокупность международно-правовых норм и принципов, регулирующих взаимоотношения субъектов международного права в части обмена налоговой информацией. Целесообразно рассмотреть основные характеристики института международного обмена налоговой информацией по следующим параметрам: значение института, его предмет и метод, задействованные субъекты, сформированные источники, а также иные особенности ИМОНИ.

Обмен налоговой информацией, наряду с оказанием помощи в сборе налогов и проведением налоговых проверок, является, с одной стороны, формой осуществления международного налогового контроля¹⁴¹, с другой – выступает как вид административной помощи по налоговым вопросам, предназначенной для облегчения и гарантирования корректного применения налоговых правил¹⁴². Обмен налоговой информацией способствует, среди прочего, установлению обстоятельств применения международных договоров в части взимания налогов, оказанию помощи в обеспечении соблюдения внутреннего налогового законодательства частными лицами, своевременному информированию об

¹⁴¹ Кастанова Е.Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов. С. 106-107.

¹⁴² Шепенко Р.А. Международно-правовое регулирование административной помощи в налоговых вопросах. С. 108-109.

изменениях внутреннего налогового законодательства государств.

Обмен налоговой информацией вносит существенный вклад в установление фактов правонарушений в налоговой сфере, устранение двойного налогообложения, борьбу с уклонением от уплаты налогов, с нечестной налоговой конкуренцией и иными злоупотреблениями и нарушениями международных налоговых договоров. Иными словами, обмен налоговой информацией является международным инструментом борьбы с трансграничными налоговыми схемами¹⁴³.

Характерные черты института международного обмена налоговой информацией целесообразно раскрыть через его предмет, институциональный и нормативный аспекты регулирования.

Предметом ИМОНИ являются отношения субъектов международного права по поводу установления и осуществления обмена налоговой информацией – т.е. информацией, относящейся к прямым и косвенным налогам, подлежащим уплате в государствах, выступающих одновременно сторонами международных налоговых договоров.

ИМОНИ как институт международного налогового права тесно переплетается с иными сформированными институтами данной отрасли права. Так, все больше международно-правовых норм нацелены на правовое регулирование борьбы с нечестной налоговой конкуренцией. Сама по себе налоговая конкуренция приветствуется субъектами международного права, поскольку она может привести к положительным результатам, таким как проведение прогрессивных налоговых реформ. Однако подобная конкуренция должна осуществляться честно и добросовестно и не может подразумевать использование преимуществ, обусловленных секретностью информации о налогоплательщиках и их доходах. Нечестная налоговая конкуренция и пагубная деятельность офшорных зон наносят вред налоговым поступлениям в бюджеты

¹⁴³ Пономарева К.А. Правовые проблемы обмена налоговой информацией в Европейском союзе и в Евразийском экономическом союзе // Вестник Омского университета. Сер.: Право. 2016. № 3. С. 74; Хаванова И.А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал российского права. 2013. № 11. С. 41-51; Loomer G.T. Tax Treaty Abuse: Is Canada Responding Effectively? // Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation, 2009. Pp. 2-3.

государств и искажают финансовые и реальные инвестиционные потоки, подрывая целостность и справедливость налоговых отношений¹⁴⁴.

Нечестная налоговая конкуренция подразумевает изменение в государстве налогового режима с целью привлечения иностранных инвестиций, идущее вразрез с общепринятыми принципами и нормами налогообложения. Такие изменения включают несоблюдение норм бухгалтерской и финансовой (налоговой) отчетности в части определения прибыли физических и юридических лиц, закрытость всех проводимых сделок и отсутствие обмена информацией по налоговым делам между компетентными органами государств, а также непривлечение к уголовной ответственности за нарушения в налоговой сфере¹⁴⁵.

В научной и учебной литературе отражается представление о том, что в нечестной налоговой конкуренции задействованы некоторые государства и их территории, чья налоговая система позволяет предоставлять специальный налоговый режим в отношении нерезидентов – режим, как правило, более льготный, чем налоговый режим, предоставляемый резидентам этих государств и их территорий. Однозначной дефиниции указанных государств и их территорий в доктрине международного права не выработано. Для идентификации данных государств и их территорий наиболее часто используются следующие термины: «налоговые оазисы», «налоговые гавани», «налоговые убежища», «налоговый рай», «оффшорные страны», «низконалоговые юрисдикции», «оффшорные юрисдикции». Наиболее распространенным является термин «оффшорные страны», предполагающий предоставление нерезидентам различных льгот в виде крайне пониженных ставок налогов или полного их отсутствия¹⁴⁶, а также иных преимуществ. При этом несколько отличное написание термина («оффшоры» или

¹⁴⁴ Петченко М.А., Семенко К.Н. ОЭСР и оффшорные финансовые центры. С. 137.

¹⁴⁵ Вахания В.В. Международные финансовые институты и контрольные механизмы. – М.: Финансы и Кредит, 2004. С. 339; Бескаровойный Е.Л. Антиоффшорное регулирование // Налоговый учет для бухгалтера. 2006. № 4. С. 43-44; Герасименко Н.В., Дирин А.А. Правовое регулирование международной налоговой конкуренции // Законодательство и экономика. 2005. № 9. С. 44-45; Погорлецкий А.И. Налоговая конкуренция в современной системе мирохозяйственных связей // Финансовый мир. 2004. Сер. 5: экономика. Вып. 2. С. 284-285.

¹⁴⁶ Шумилов В.М. Международное финансовое право: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Международные отношения, 2011. С. 239; Gravelle J.G. Tax havens: international tax avoidance and evasion. P. 1.

«оффшоры») принципиального значения не имеет ввиду того, что термин «оффшоры» возникает в результате использования транскрипции иностранного слова, а термин «оффшоры» – транслитерации. Содержание описываемого термина и его суть от этого не меняются.

В настоящем исследовании предлагается, взяв за основу Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13.11.2007 г. № 108н и Указание Банка России от 07.08.2003 г. № 1317-У¹⁴⁷, использовать термин «оффшорная зона», объединяющий государства и их территории, которые, исходя из названий подзаконных актов Российской Федерации, предоставляют льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривают раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций. В связи с этим, можно выделить два ключевых критерия дифференциации офшорных зон.

Первый критерий дифференциации офшорных зон учитывает характер льготного налогового режима и иных предоставляемых нерезидентам преимуществ. В зависимости от размера льгот выделяют: а) офшорные зоны с нулевой ставкой налогообложения либо налоговой ставкой, близкой к нулевой, не требующие предоставления нерезидентами бухгалтерской и финансовой отчетности и не предполагающие какого-либо существенного контроля их деятельности со стороны государственных органов (Британские Виргинские острова, Каймановы острова, Сейшельские острова и др.); б) офшорные зоны со льготным режимом налогообложения, требующие предоставления нерезидентами бухгалтерской и финансовой отчетности и предполагающие наличие контроля над их деятельностью со стороны государственных органов (Гонконг, Мальта, Сингапур и др.); в) зоны, которые не являются офшорными зонами в традиционном понимании данного термина, однако, на территории которых

¹⁴⁷ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13.11.2007 № 108н (ред. от 02.11.2017) «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (оффшорные зоны)» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. № 50; Указание Банка России от 07.08.2003 № 1317-У (ред. от 18.02.2014) «О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (оффшорных зонах)» // Вестник Банка России. 2003. № 51.

нерезиденты имеют право на использование низких налоговых ставок и льгот при соблюдении определенных требований (Лихтенштейн, Люксембург и др.).

Второй критерий дифференциации офшорных зон касается наличия или отсутствия транспарентной составляющей деятельности нерезидентов на территории указанных государств и их территорий, а именно наличия или отсутствия факта предоставления информации по налоговым вопросам иностранным государствам в порядке обмена. Данный критерий коррелируется с ранее рассмотренными признаками офшорных зон, применяемыми ОЭСР для оценки степени их сотрудничества с иностранными государствами: критерий общей транспарентности налогового режима государства и критерий наличия эффективного механизма обмена налоговой информацией¹⁴⁸. На основании приведенных критериев выделяются: а) офшорные зоны, которые в значительной степени внедрили обязательства в отношении обмена налоговой информацией (белый список); б) офшорные зоны, которые взяли на себя обязательство по внедрению стандартов обмена налоговой информацией в последующем (серый список); в) офшорные зоны, которые не взяли на себя обязательства по внедрению данных стандартов (черный список)¹⁴⁹.

Одной из современных тенденций является борьба с вредной налоговой практикой офшорных зон. Подобные налоговые режимы и иные преимущества привлекают многих налогоплательщиков из разных стран, в результате чего государства с более высоким уровнем налогов проигрывают, ощущая резкое сокращение количества своих налоговых поступлений. Безусловно, государства, испытывающие трудности с оттоком капитала и налоговых поступлений, предпринимают различные экономические, юридические и политические меры, однако наиболее эффективным средством борьбы является объединение усилий разных государств в формате взаимодействия на уровне международных организаций, что и было сделано в рамках ОЭСР.

Предмет ИМОНИ связан и с институтами избежания двойного

¹⁴⁸ OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 Progress Report. Para. 28.

¹⁴⁹ Countering Offshore Tax Evasion: Some Questions and Answers on the Project (2009). Pp. 10–11.

налогообложения и уклонения от уплаты налогов. Так, обмен налоговой информацией включается в договоры об избежании двойного налогообложения и способствует эффективному внедрению указанных договоров в межгосударственную практику. В то же время, обмен налоговой информацией является способом борьбы с уклонением от уплаты налогов. Уклонение от уплаты налогов и избежание двойного налогообложения, на первый взгляд, ничем не отличаются. Оба явления возникли в результате глобализации мировой экономики, породившей совокупность таких факторов, как ускорение и упрощение информационного взаимодействия лиц в разных странах, расширение международных экономических связей, сокращение барьеров на пути движения товаров, услуг, капитала и рабочей силы, в сочетании с различиями в национальных правовых системах и налоговых законодательствах государств¹⁵⁰.

Однако с юридической точки зрения данные понятия отличаются по критерию правомерности действий. Избежание налогообложения (англ. – «tax avoidance») означает уменьшение размера подлежащих уплате налогов с использованием правомерных юридических инструментов¹⁵¹. Примером избежания двойного налогообложения является использование налоговых льгот или налогового освобождения согласно положениям двусторонних международных договоров об избежании двойного налогообложения. Уклонение от налогообложения¹⁵² (англ. – «tax evasion»), в свою очередь, предполагает умышленное или неосторожное нарушение внутреннего законодательства государства, в котором подлежат уплате налоги, с использованием незаконных инструментов¹⁵³. В случае уклонения от уплаты налогов налогоплательщик прямо

¹⁵⁰ Bertucci G. Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries. – New York: United Nations Publishing, 2003. P. 33.

¹⁵⁰ Кастанова Е.Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов. С. 27-28.

¹⁵¹ Например, с использованием налоговых льгот согласно положениям двусторонних международных договоров об избежании двойного налогообложения.

¹⁵² Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 07.06.2017). Ст. 198, 199, 199.1, 199.2 // Сборник законодательства РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

¹⁵³ Брызгалин А.В., Берник, В.Р., Головкин, А.Н., Брызгалин, В.В. Методы налоговой оптимизации / под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-пресс, 2001. С. 23-24; Bertucci G. Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries. P. 33; Gravelle J.G. Tax havens: international tax avoidance and evasion. P. 1.

нарушает налоговый закон и не может воспользоваться результатами налоговой оптимизации, а иногда и становится субъектом различных видов ответственности¹⁵⁴. Примером уклонения от уплаты налогов является непредставление налоговой декларации или указание в ней ложных сведений гражданином или представителем организации. Во многих странах, в том числе в Российской Федерации, уклонение от уплаты налогов может повлечь уголовную ответственность¹⁵⁵.

Институт международного обмена налоговой информацией взаимодействует и с иными институтами и нормами международного налогового права, касающимися противодействия агрессивному налоговому планированию, международного налогового контроля, оказания административной и правовой помощи по налоговым делам. Данные институты и нормы в настоящем диссертационном исследовании затрагиваются лишь в той мере, в которой они связаны с международным обменом налоговой информацией.

Методы регулирования межгосударственного обмена налоговой информацией, используемые в ИМОНИ, разнообразны. Метод правового регулирования в ИМОНИ выражается в том, что основной формой существования международных норм, касающихся обмена налоговой информацией, является международный договор. В то же время неправовой метод играет немаловажную роль и выражается в политической поддержке инициатив международных организаций со стороны «Большой двадцатки».

Субъектный (институциональный) аспект ИМОНИ связан с публичными лицами, непосредственно задействованными в разработке и принятии международно-правовых норм, посвященных обмену налоговой информацией, а также в реализации данных норм на практике. К упомянутым лицам относятся государства как первичные субъекты международного права, а также международные организации и объединения, не обладающие признаками классической международной организации, которые внесли значительный вклад в

¹⁵⁴ Мижинский М.Ю. Борьба с уклонением от уплаты налогов: правовой опыт Великобритании // Финансовое право. 2006. № 5. С. 13-14.

¹⁵⁵ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63–ФЗ (ред. от 07.06.2017). Ст. 198, 199.

правовое регулирование обмена налоговой информацией. На многостороннем (межрегиональном) уровне это государства (группы государств) и такие международные объединения с участием государств, как Организация экономического сотрудничества и развития, Глобальный форум по прозрачности и обмену налоговой информацией, «Большая двадцатка». На региональном уровне это органы таких международных организаций и объединений, как Европейский союз, Евразийский экономический союз, а также ряд иных региональных объединений государств. На двустороннем уровне это отдельно взятые государства и их уполномоченные государственные органы, задействованные в реализации обмена налоговой информацией.

Регулятивный (нормативный) аспект ИМОНИ включает все виды норм, как обязательных, так и рекомендательных, которые выражены в международных договорах, обычаях и актах международных учреждений и посвящены регулированию обмена налоговой информацией.

Международные договоры являются основной международно-правовой формой сотрудничества государств, в том числе и в налоговой сфере¹⁵⁶. Именно массив положений различных международных договоров свидетельствует о значимости обмена налоговой информацией на современном этапе развития международных налоговых отношений¹⁵⁷. Среди многообразия всех международных договоров по налоговым вопросам целесообразно выделить соглашения, затрагивающие в той или иной степени вопросы международного обмена налоговой информацией.

Ряд авторов в своих исследованиях прямо или косвенно обращали внимание на позиции договоров, касающихся обмена налоговой информацией, в общей системе источников международного налогового права¹⁵⁸. Однако существующие

¹⁵⁶ Кучеров И.И. Международное налоговое право. С. 82.

¹⁵⁷ Шепенко Р.А. Система положений международных договоров об обмене информацией // Налоги и финансы. 2012. № 1. С. 32.

¹⁵⁸ Кастанова Е.Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов. С. 146; Хаванова И.А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права. С. 95; Шахматъев А.А. Режим

классификации являются узконаправленными и не раскрывают в полной мере специфику правового регулирования обмена налоговой информацией как отдельного института международного налогового права. Как справедливо отмечает Шепенко Р.А., отдельные классификации не учитывают одновременно столь большое количество международных договоров и требования иерархического построения правовых норм различных источников налогового права, имеющих международно-правовую природу¹⁵⁹. Этот же тезис применим и к источникам института международного обмена налоговой информацией.

Наиболее системной представляется классификация всех международных договоров и актов, касающихся обмена налоговой информацией, в зависимости от уровня правового регулирования. Согласно названному критерию, можно выделить три основные группы международных договоров и актов по рассматриваемому аспекту¹⁶⁰.

1. На многостороннем (межрегиональном) уровне:

- а) Конвенция СЕ/ОЭСР о налоговой помощи 1988 г. (ред. 2010 г.)¹⁶¹;
- б) Модельные документы международных организаций: Модельная налоговая конвенция ОЭСР¹⁶², Модельная налоговая конвенция ООН¹⁶³, Модельное налоговое соглашение ОЭСР¹⁶⁴;
- в) Иные акты и стандарты ОЭСР, посвященные обмену налоговой информацией полностью или частично: Стандарт автоматического обмена ОЭСР¹⁶⁵, План

налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования. С. 148; Шепенко Р.А. Международные налоговые правила. Ч. 2. – М.: Юрлитинформ, 2012. С. 351-352.

¹⁵⁹ Шепенко Р.А. Международные договоры как источники налогового права. С. 67.

¹⁶⁰ Данная классификация является общей и включает в себя как обязательные, так и рекомендательные международные акты, посвященные регулированию обмена налоговой информацией полностью или частично.

¹⁶¹ Конвенция Совета Европы и ОЭСР «О взаимной административной помощи по налоговым делам» (ETS № 127) от 25.01.1988 (с изм. и доп. от 27.05.2010).

¹⁶² Модельная конвенция ОЭСР «О налогах на доход и капитал» (ред. 2014 г.) // OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 15, 2014).

¹⁶³ Модельная конвенция ООН «Об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами» (ред. 2011 г.).

¹⁶⁴ Модельное соглашение ОЭСР «Об обмене информацией по налоговым вопросам» (ред. 2015 г.).

¹⁶⁵ Стандарт автоматического обмена налоговой информацией ОЭСР // Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters (2014).

действий ОЭСР «BEPS»¹⁶⁶ и др.

2. На региональном уровне:

- а) Международные договоры в рамках Евразийского экономического союза: Договор о ЕАЭС и Приложение 18 к нему 2014 г.; Протоколы об электронном обмене налоговой информацией в отношении косвенных налогов и для осуществления налогового администрирования и др.;
- б) Международные договоры в рамках Европейского союза: Договор о функционировании ЕС 1957 г. (ред. 2007 г.); Директива Совета ЕС «Об административном сотрудничестве в области налогообложения» 2011 г.; Регламенты Совета ЕС об административном сотрудничестве в области косвенных налогов и др.;
- в) Международные договоры в рамках иных региональных объединений государств (например, Соглашение в рамках СНГ о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере 1999 г.).

3. На двустороннем уровне:

- а) международные договоры об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов (в том числе на основании российского Типового соглашения «Об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» 2010 г., воспринявшего положения Модельной налоговой конвенции ОЭСР);
- б) международные договоры об обмене налоговой информацией (в том числе на основании российского Типового соглашения «Об обмене информацией по налоговым делам» 2014 г., воспринявшего положения Модельного налогового соглашения ОЭСР);
- в) иные двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией (с формулировками: «сотрудничество и взаимная помощь по вопросам соблюдения налогового законодательства», «сотрудничество и обмен

¹⁶⁶ План действий ОЭСР по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения // OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013).

информацией по налоговым вопросам», «сотрудничество и обмен информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства», «сотрудничество и обмен информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства» и так далее)¹⁶⁷.

Перечисленные международные договоры и акты подробнее раскрываются в главах 2 и 3 настоящего исследования.

Таким образом, можно констатировать, что по состоянию на текущий момент сформировался самостоятельный институт международного налогового права – институт международного обмена налоговой информацией. Основное разграничение предмета ИМОНИ от предмета внутренних налоговых правил заключается в источниках закрепления международных норм ИМОНИ, ключевым из которых является международный налоговый договор. Вместе с тем, на многостороннем (межрегиональном) уровне выделяются рекомендательные акты международных организаций и параорганизаций, принятие которых во многом стимулирует развитие международного обмена налоговой информацией. Институт международного обмена налоговой информацией играет важную роль в нормах международного налогового права, тесно переплетаясь с институтами избежания двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов. Обмен налоговой информацией вносит вклад и в борьбу с нечестной налоговой конкуренцией, ставшей «знаменем» начала XXI века.

Обобщим результаты исследования, проведенного в настоящей главе.

Международное налоговое право является комплексным международно-правовым образованием, представляющим собой совокупность международно-правовых норм и принципов, регулирующих отношения между субъектами международного права, связанные с их сотрудничеством по налоговым вопросам. Вместе с тем, основы международного налогового права с присущими ему ключевыми признаками и характерными особенностями требуют разработки единообразного подхода с учетом современных реалий.

¹⁶⁷ Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 120, 124.

В составе международного налогового права выделяется блок правовых норм, посвященных обмену налоговой информацией. Генезис указанных норм происходил в несколько этапов и продолжается сегодня. В связи с этим, как представляется, сформировался самостоятельный институт международного налогового права – «институт международного обмена налоговой информацией» («ИМОНИ»).

Институт международного обмена налоговой информацией имеет существенное значение для обеспечения государственных интересов разных стран. Как институт международного налогового права ИМОНИ находится во взаимодействии с иными институтами указанной отрасли права. Нормативное закрепление норм ИМОНИ отражено в международных налоговых договорах и актах международных организаций и объединений.

ГЛАВА 2. ОСНОВЫ МНОГОСТОРОННЕГО (МЕЖРЕГИОНАЛЬНОГО) ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО ОБМЕНА НАЛОГОВОЙ ИНФОРМАЦИЕЙ

2.1 Роль ведущих международных организаций и объединений, действующих в сфере международного обмена налоговой информацией

Изменяющиеся реалии современного международного права требуют обновления международных норм, эффективное обеспечение выполнения которых возможно посредством использования инструментария в рамках международных организаций, задействованных в нормативно-правовом регулировании международных отношений.

В настоящем параграфе анализируется деятельность ряда международных объединений (учреждений), внесших значительный вклад в развитие правового регулирования обмена налоговой информацией на многостороннем (межрегиональном) уровне и состоящих из представителей государств. Указанными международными объединениями являются как традиционные международные межправительственные организации (например, Организация экономического сотрудничества и развития), так и нетрадиционные международные объединения с участием государств (Глобальный форум по прозрачности и обмену информацией в налоговых целях и «Большая двадцатка»). В настоящем исследовании рассматриваются основы международной правосубъектности каждого из перечисленных объединений, определяется их роль в разработке и принятии международно-правовых норм, относящихся к обмену налоговой информацией, а также в обеспечении повсеместного внедрения указанных норм как можно большим числом стран.

Одной из первых международных организаций, в сферу деятельности которой вошла международная налоговая проблематика, стала Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР). Конвенция об

учреждении ОЭСР была подписана в 1960 г. и вступила в силу в 1961 г.¹⁶⁸. Предшественницей ОЭСР была Организация европейского экономического сообщества (ОЕЭС), созданная после Второй мировой войны в 1948 г.¹⁶⁹ и просуществовавшая до 1960 г.

Сегодня ОЭСР как субъект международного экономического права представляет собой форум для обмена опытом, взаимодействия между государствами в целях разработки единой согласованной политики стран-участниц в экономической сфере. ОЭСР, являясь классическим примером международной организации, обладает своими характерными признаками. На текущий момент в ОЭСР входят 35 государств¹⁷⁰, 22 из которых являются членами Европейского союза (далее – ЕС)¹⁷¹. Процесс вступления Российской Федерации в названную организацию приостановлен на неопределенный срок по политическим причинам¹⁷².

Целями ОЭСР являются обеспечение наиболее высокого и устойчивого экономического роста, занятости и уровня жизни населения в государствах-членах, поддержание финансовой стабильности последних, а также содействие расширению мировой торговли на недискриминационной основе в соответствии с международными обязательствами. Деятельность ОЭСР касается содействия экономическому развитию входящих в организацию стран, повышения

¹⁶⁸ Convention on the Organization for Economic Cooperation and Development (December 14, 1960) [Electronic resource]. – URL: <http://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomiccooperationanddevelopment.htm> (date of access: 01.09.2018).

¹⁶⁹ Convention establishing the Organisation for European Economic Cooperation (July 1, 1948) [Electronic resource]. – URL: https://www.cvce.eu/content/publication/1999/1/1/769de8b7-fe5a-452c-b418-09b068bd748d/publishable_en.pdf (date of access: 01.09.2018).

¹⁷⁰ Членство в Организации экономического сотрудничества и развития [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/> (дата обращения: 01.09.2018).

¹⁷¹ Государства-члены ЕС: Австрия, Бельгия, Великобритания, Венгрия, Греция, Германия, Дания, Италия, Ирландия, Испания, Латвия, Люксембург, Нидерланды, Португалия, Польша, Словения, Словакия, Франция, Финляндия, Чехия, Швеция, Эстония. Иные государства, входящие в состав ОЭСР: Австралия, Израиль, Исландия, Канада, Корея, Новая Зеландия, Норвегия, Мексика, Соединенные штаты Америки, Турция, Чили, Швейцария, Япония. Ключевые партнеры ОЭСР: Бразилия, Индия, Индонезия, Китай, Южная Африка [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/> (дата обращения: 01.09.2018).

¹⁷² Statement by the OECD regarding the status of the accession process with Russia and cooperation with Ukraine (March 13, 2014). – Paris: OECD Publishing, 2014.

эффективности их производства, расширения и развития торговли¹⁷³, а также финансовых и налоговых аспектов¹⁷⁴. В последние годы наблюдается интенсификация работы ОЭСР по координированию усилий государств в налоговой сфере, включая вопросы борьбы с налоговыми правонарушениями¹⁷⁵. Таким образом, налоговая проблематика – лишь одно из направлений деятельности ОЭСР, включающих разнообразные аспекты не только собственно экономической, но и социальной, инновационной, управленческой и иной проблематики. Реализация полномочий ОЭСР в перечисленных сферах деятельности осуществляется основными органами ОЭСР: Советом, Исполнительным комитетом и Секретариатом.

Подразделением, ответственным за налоговое направление, является Комитет по налоговым вопросам ОЭСР. В рамках указанного Комитета устанавливаются основные принципы международного налогообложения, осуществляется мониторинг внутренних и внешних последствий налоговых реформ государств-членов ОЭСР и координируется сотрудничество государств по борьбе с уклонением от уплаты налогов¹⁷⁶. Кроме того, ряд вопросов по налогообложению является предметом ведения иных подразделений ОЭСР: Директората по финансам и вопросам предпринимательства, Центра налоговой политики и управления и Центра по сотрудничеству с государствами-нечленами ОЭСР¹⁷⁷.

Как отмечалось в параграфе 1.2 настоящего диссертационного исследования, государства-члены ОЭСР были одними из первых субъектов

¹⁷³ Лабин Д.К. Международно-правовое обеспечение мирового экономического порядка. – М.: Синергия, 2004. С. 126.

¹⁷⁴ Сайт ОЭСР [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.oecd.org/about/> (дата обращения: 01.09.2018).

¹⁷⁵ Полежарова Л.В., Виноградова А.В. Новые стандарты ОЭСР в области обмена информацией и их использование в России // Налоговая политика и практика. 2015. № 5. С. 77–80; Хаванова И.А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права. С. 68; Шумилов В.М. Международное финансовое право С. 240–241; Christians A. Sovereignty, Taxation and Social Contract // Minnesota Journal of International Law. 2009. Vol. 99. No. 1. Pp. 99–100.

¹⁷⁶ Каламкарян Р.А., Чжин Ю. Структура и основные направления деятельности ОЭСР // Вестник Российского университета дружбы народов. Сер.: юридические науки. 2000. № 2. С. 158.

¹⁷⁷ Сайт ОЭСР [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/newsroom/34011915.pdf> (дата обращения: 01.09.2018).

международного права, обеспокоенность которых на рубеже XX-XXI веков в части соблюдения налогового законодательства государств значительно возросла. С течением времени ОЭСР инициировала и фактически возглавила борьбу с нечестной налоговой конкуренцией, практикуемой офшорными зонами. Обобщив основные меры, разработанные ОЭСР на разных этапах развития международного обмена налоговой информацией, отметим следующие ключевые предложения названной организации.

Первое предложение ОЭСР касалось определения критериев отнесения государств к офшорным зонам и последующей модификации этих критериев. Из предложенных четырех критериев два критерия (наличие или отсутствие транспарентного налогового режима страны и эффективного механизма обмена налоговой информацией) сохранили свое действие и являются основополагающими при определении степени сотрудничества офшорных зон в налоговой сфере. Два прочих критерия (отсутствие требования значительного местного присутствия и наличие пониженных или нулевых налоговых ставок) были признаны недостаточными и нерациональными для реализации борьбы с нечестной налоговой конкуренцией, вместо них были одобрены дополнительные критерии оценки степени сотрудничества офшорных зон (наличие международных договоров об обмене налоговой информацией и так далее).

Второе направление деятельности ОЭСР затронуло разработку совместных мер защиты государств в части своего внутреннего налогового законодательства, международных договоров и сотрудничества с иными странами. Некоторые из указанных мер стали распространенным явлением сегодня: внедрение термина «контролируемые иностранные компании», требования об информировании государства о трансграничных сделках своих резидентов, устранение банковской тайны как основания для отказа в предоставлении информации о налогоплательщиках и иных налогах, увеличение числа заключенных международных договоров об обмене налоговой информацией, принятие общих ориентиров ОЭСР по борьбе с нечестной налоговой практикой. Оставшиеся меры, включающие, среди прочего, отказ в заключении международных договоров с

офшорными зонами и в предоставлении им налоговых льгот согласно положениям договоров, ввиду несостоятельности и противоречия международному праву были отвергнуты иными субъектами международного права.

Третье немаловажное направление посвящено переходу от изоляции офшорных зон к взаимному сотрудничеству с ними со стороны других государств на равноправной основе. Изначальный курс борьбы с офшорными зонами предполагал введение множества ограничений в отношении них как внутри государств, так и на международном уровне. Логично предположить, что именно эти ограничения и завышенные требования в отношении экономического развития стали основной причиной резкой критики и нежелания офшорных зон принимать участие в реализации предложенных мер. Впоследствии указанный вектор развития взаимоотношений с офшорными зонами сменился на активизацию сотрудничества с последними и вовлечение их в разработку международных норм об обмене налоговой информацией. В результате все больше офшорных зон заключают двусторонние договоры об обмене налоговой информацией как между собой, так и с участием других государств (подробнее об этом – см. параграф 3.2 настоящего исследования), а также становятся участниками многосторонних международных договоров в части обмена налоговой информацией.

Все указанные меры, предложенные ОЭСР, значительно повлияли на текущее состояние международного информационного сотрудничества и внесли существенный вклад в развитие института международного обмена налоговой информацией. В результате изменения содержания критериев и способов взаимодействия за несколько лет практически все офшорные зоны выразили желание сотрудничать и осуществлять обмен налоговой информацией. В 2009 г. последние три страны (Андорра, Лихтенштейн и Монако) взяли на себя соответствующие обязательства по внедрению базовых положений об обмене налоговой информацией. На текущий момент все офшорные зоны обладают статусом «сотрудничающих стран».

Современные направления деятельности ОЭСР в налоговой сфере затрагивают разработку и обновление международных актов по налоговым вопросам, в том числе по вопросам обмена налоговой информацией, речь о которых пойдет во втором параграфе настоящей главы. Реализация данной деятельности возможна через различные подразделения Комитета по налоговым вопросам ОЭСР. В указанные подразделения Налогового комитета ОЭСР наряду с членами организации могут входить иные заинтересованные государства. В частности, Россия участвует в деятельности Комитета по налоговым вопросам ОЭСР с 1998 г.

К подразделениям Комитета по налоговым вопросам ОЭСР относятся, среди прочего, следующие рабочие группы: а) по налоговым конвенциям и вопросам, связанным с ними; б) по анализу налоговой политики и по налоговой статистике; в) по агрессивному налоговому планированию; г) по обмену информацией и выполнению налоговых правил. В рамках Комитета по налоговым вопросам ОЭСР созданы различные форумы: Форум по налоговому администрированию, Глобальный форум по налоговым договорам, Глобальный форум по трансфертному ценообразованию и т.д.¹⁷⁸

Таким образом, ОЭСР стала ключевой международной межправительственной организацией, задействованной в разработке международно-правовых норм, регулирующих многосторонний обмен налоговой информацией. Ее инициативы во многом способствовали широкому внедрению стандартов информационной открытости и обмена налоговой информацией различными государствами, в том числе офшорными зонами. Комитет по налоговым вопросам ОЭСР является основным подразделением ОЭСР, ответственным за разработку международных правил обмена налоговой информацией. В деятельности данного Комитета участвуют не только государства-члены ОЭСР, но и другие заинтересованные страны, включая Российскую Федерацию.

¹⁷⁸ On-Line Guide to OECD Intergovernmental Activity [Electronic resource]. – URL: <https://oecdgroups.oecd.org/Bodies/ListByChapterView.aspx?book=true> (date of access: 01.09.2018).

Следующим международным объединением представителей государств-членов, на которое важно обратить внимание, является Глобальный форум по прозрачности и обмену информацией в налоговых целях (далее – Глобальный форум).

Правовой статус Глобального форума с позиции международного права в целом неоднозначен. Несмотря на то, что в 2001 г. Глобальный форум был учрежден и функционировал как еще одно подразделение Комитета по налоговым вопросам ОЭСР, на текущий момент в деятельности Глобального форума наличествуют признаки, позволяющие отнести данное образование к самостоятельному международному объединению, не лишенному определенных признаков традиционных международных организаций.

Первым признаком классической международной межправительственной организации является наличие государств в качестве членов организации и предусмотренные правилами организации иные способы участия в ее деятельности. По состоянию на 19 сентября 2019 г. участниками Глобального форума являются 157 государств¹⁷⁹, в том числе множество офшорных зон. Число участников Глобального форума неуклонно растет с каждым годом. Наблюдателями Глобального форума являются 15 международных организаций, включая Организацию Объединенных Наций, Международный Валютный Фонд, организации Группы Всемирного Банка, Европейский Инвестиционный Банк, Азиатский Банк Развития, Всемирную Таможенную Организацию, Секретариат Содружества наций и др.¹⁸⁰

В части текущих взаимоотношений Глобального форума с ОЭСР отметим, что участие в Глобальном форуме не зависит от членства в ОЭСР: Решением Совета ОЭСР 2009 г.¹⁸¹ Глобальный форум стал отдельным международным объединением, в состав которого могут войти различные заинтересованные

¹⁷⁹ Членство в Глобальном форуме по прозрачности и обмену налоговой информацией [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/> (дата обращения: 19.09.2019).

¹⁸⁰ Сайт ОЭСР [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/globalforumobservers.htm> (дата обращения: 01.09.2018).

¹⁸¹ Decision of the OECD Council Establishing the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (September 17, 2009).

государства и территории¹⁸², в том числе офшорные зоны, без необходимости приобретения членства в ОЭСР¹⁸³. Требованиями для вступления государства в Глобальный форум являются: а) обязательство внедрить стандарты информационной открытости и обмена налоговой информацией; б) согласие на проведение Глобальным форумом проверки на предмет соответствия указанным стандартам; в) обязательство уплаты денежных взносов. Российская Федерация входит в состав участников Глобального форума.

Вторым важным признаком классической международной межправительственной организации является осуществление сотрудничества в конкретной сфере международных отношений и наличие целей создания. Глобальный форум был создан для обеспечения быстрого и эффективного внедрения стандартов информационной открытости и обмена налоговой информацией по всему миру. Подробнее указанные стандарты раскрыты в параграфе 2 настоящей главы. Достижение указанной цели осуществляется путем проведения независимых экспертных проверок внутреннего законодательства государств, ставших участниками Глобального форума.

Третьим существенным признаком классической международной межправительственной организации является наличие постоянно действующей организационной структуры. В структуре Глобального форума выделяют: а) Пленарное заседание – высший орган, принимающий обязательные решения и назначающий Председателя и его заместителя вместе с иными членами групп; б) Координационную группу, осуществляющую руководство будущей работой Глобального форума; в) Группу экспертной оценки, разрабатывающую методологию проведения независимых экспертных проверок; г) Секретариат в качестве административно-технического органа. В дополнение к этому, бюджет Глобального форума является независимым и формируется из ежегодных взносов, а решения Глобального форума являются обязательными для его участников.

¹⁸² Decision of the OECD Council Establishing the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (September 17, 2009). Para. 17.

¹⁸³ Ibid. Para. 3, 4.

Вместе с тем, в характере деятельности Глобального форума присутствуют черты, не позволяющие отнести данное международное учреждение к традиционной международной межправительственной организации.

Во-первых, немаловажным признаком классической международной межправительственной организации является учредительный документ о ее создании, которым, как правило, становится многосторонний международный договор. Глобальный форум в современном формате был учрежден в 2009 г. на основании решения органа другого межгосударственного объединения – Совета ОЭСР.

Во-вторых, Глобальный форум изначально был создан для выполнения кратковременных задач, со сроком функционирования до 31 декабря 2012 г. Впоследствии этот срок неоднократно продлевался Решением Совета ОЭСР, и текущий срок функционирования данного объединения истекает 31 декабря 2020 г.¹⁸⁴

В-третьих, Секретариат Глобального форума расположен в подразделении Секретариата ОЭСР – Центре налоговой политики и администрирования – с целью извлечения положительного опыта ОЭСР по вопросам налогообложения.

Таким образом, перечисленные особенности Глобального форума не могут быть основанием для отнесения последнего к классической межправительственной организации.

Анализ правовой природы Глобального форума позволяет сделать вывод о том, что подобное международное объединение является параорганизацией, близкой по правовому статусу к международным межправительственным организациям, хотя и отличной от них. Глобальный форум является правовым образованием, созданным под влиянием актуальных потребностей государств и во многом способствовавшим, в отличие от традиционных международных организаций, повсеместному и эффективному достижению заданных целей.

¹⁸⁴ Draft Resolution of the OECD Council renewing and revising the mandate of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (September 17, 2009). – Paris: OECD Publishing, 2009.

При оценке значимости Глобального форума для развития международных норм об обмене налоговой информацией необходимо учитывать преимущества участия в нем, среди которых стоит особо отметить следующие. Во-первых, Глобальный форум представляет собой уникальный формат взаимодействия представителей всех финансовых центров мира, обладающих равными правами голоса при принятии решений. Это дает возможность, в первую очередь, развивающимся странам участвовать в переговорном процессе по вопросам разработки и внедрения различных соглашений об обмене налоговой информацией.

Во-вторых, Глобальный форум предоставляет собой экспертную площадку, в которой работает множество специалистов в области налоговой прозрачности. С этой точки зрения процесс проведения независимых проверок со стороны экспертных групп Глобального форума и оказание ими технической помощи являются важными шагами на пути совершенствования законодательной базы стран-участниц Глобального форума.

В-третьих, членство в Глобальном форуме является своего рода «знаком качества», характеризующим конкретную страну как надежного контрагента для ведения бизнеса. Этот статус свидетельствует о принятии большинством государств-участников Глобального форума комплекса мер по внедрению стандартов информационной открытости и обмена налоговой информацией, по борьбе с коррупцией и незаконным отмыванием денежных средств в налоговой сфере, по совершенствованию сотрудничества и подотчетности финансовых институтов и налоговых администраций и т.п.

Оценки Глобального форума в части соответствия стран международным стандартам налоговой прозрачности свидетельствуют о наличии в таких странах современных налоговых систем и квалифицируют их в качестве надежных партнеров с повышенной инвестиционной привлекательностью на международной арене. Кроме того, как отмечает Пустовалов Е.В., любое государство (в том числе Российская Федерация) может использовать уже апробированные процедуры, разработанные в рамках Глобального форума, что не

требует от контрагентов данного государства учитывать или внедрять специальные стандарты или регламенты, адаптированные под указанную страну¹⁸⁵.

На текущий момент ключевые направления работы Глобального форума касаются: а) обмена налоговой информацией по запросу; б) автоматического обмена налоговой информацией; в) технической помощи своим государствам-участникам¹⁸⁶. Стандарты обмена налоговой информацией, осуществляемого по запросу и автоматически, разрабатываются ОЭСР. Основной же задачей Глобального форума является осуществление мониторинга и обзоров в отношении своих государств-членов в части имплементации рассматриваемых стандартов информационной открытости¹⁸⁷.

Глобальный форум периодически проводит независимые экспертные проверки (англ. – «peer review») внутреннего налогового законодательства своих участников на предмет соответствия международным стандартам обмена налоговой информацией (в части обмена информацией по запросу). Указанные проверки проводятся созданной в 2009 г.¹⁸⁸ Группой экспертной оценки (англ. – «Peer Review Group», «PRG»), состоящей из представителей 30 государств¹⁸⁹, и проходят в две фазы. В рамках Фазы 1 оценивается наличие достаточной законодательной базы для осуществления обмена налоговой информацией. В

¹⁸⁵ Пустовалов Е.В. Правовые основы обмена налоговой информацией с иностранными государствами: пути развития // *Налоги*. 2011. № 5. С. 19-20.

¹⁸⁶ OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers (July 23-24, 2016). Para. 20. – Paris: OECD Publishing, 2016.

¹⁸⁷ Decision of the OECD Council Establishing the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (September 17, 2009). Para.1.

¹⁸⁸ Summary of Outcomes of the Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (September 1-2, 2009). Para. 1 a).

¹⁸⁹ Например, председателем Группы экспертов в 2017 г. стал представитель Сингапура, его заместителями – представители Великобритании, Индии, Каймановых островов и Соединенных штатов Америки. Оставшиеся члены Группы экспертов были представлены следующими странами, в том числе офшорными зонами: Багамские, Бермудские, Британские Виргинские острова, Бразилия, Германия, остров Гернси, Грузия, Индонезия, Италия, Испания, Китай, Лихтенштейн, Мальта, Мексика, Норвегия, Румыния, Саудовская Аравия, остров Самоа, Сейшельские острова, Турция, Уганда, Уругвай, Франция, Швейцария, Япония [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members> (дата обращения: 30.06.2017).

рамках Фазы 2 рассматривается фактическое внедрение указанных законодательных актов на практике¹⁹⁰.

При проведении проверок Группа экспертной оценки основывается на 3-х специально разработанных документах. Акт о полномочиях (англ. – «Terms of Reference») объясняет, по каким критериям оценивается соответствие законодательства и практики государств-участников Глобального форума стандартам информационной открытости¹⁹¹. Тремя основными критериями являются наличие информации, обеспечение надлежащего доступа к ней, а также наличие механизмов обмена налоговой информацией.

Методология проведения проверок (англ. – «Methodology») раскрывает принципы, на которых построен процесс проведения проверок: прозрачность, эффективность процедуры, эффективность затрат, объективность, беспристрастность, сотрудничество с другими международными организациями¹⁹². Методология проведения проверок также подробно описывает стадии их проведения. К указанным стадиям относятся: 1) учреждение оценочных групп, определение сроков и поиск финансирования; 2) выезд в государство, проходящее проверку; 3) сбор необходимой информации о законодательстве и практике государства; 4) составление проекта Доклада Группе экспертной оценки; 5) обсуждение проекта Доклада на заседании Группы экспертной оценки; 6) пересмотр и принятие Доклада Глобальным форумом; 7) опубликование Доклада; 8) проведение последующих проверок при необходимости¹⁹³.

Оценочные критерии (англ. – «Assessment criteria») содержат подробные характеристики, показатели и критерии каждого статуса (рейтинга), присваиваемого государствам. Например, законодательная база государства в рамках Фазы 1 оценивается по трем критериям: а) «нужный компонент есть в наличии» (англ. – «the element is in place»); б) «нужный компонент есть в наличии,

¹⁹⁰ Peer reviews of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes [Electronic resource]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/abouttheglobalforum.htm> (date of access: 01.09.2018).

¹⁹¹ Terms of Reference to Monitor and Review Progress towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes (2016). Para. 7. – Paris: OECD Publishing, 2016.

¹⁹² Methodology for Peer Reviews and Non-Member Reviews (2016). Para. 7. – Paris: OECD Publishing, 2016.

¹⁹³ Ibid. Para. 12-109.

но его имплементация требует значительной доработки» (англ. – «the element is in place, but certain aspects of the legal implementation of the element need improvement»); в) «нужного компонента в наличии нет» (англ. – «the element is not in place»)¹⁹⁴.

Результаты проверок утверждаются на пленарных заседаниях Глобального форума, проводимых один или два раза в год, и подлежат опубликованию на официальном сайте ОЭСР. В Решении Совета ОЭСР об учреждении Глобального форума предусмотрено, что решения о результатах проверок принимаются консенсусом. В связи с тем, что достичь единогласия среди большого количества участников Глобального форума крайне затруднительно, в Решении Совета ОЭСР оговорено, что необходимо приложить все усилия для его достижения. Дополнительно указано, что ни одно государство-участник Глобального форума не может блокировать принятие или опубликование результатов проверок. Как представляется, это положение предвосхищает ситуацию, когда государство, прошедшее проверку, является несогласным с результатами проверки. На этот случай в Решении Совета ОЭСР упомянуто, что позиция государства, прошедшего проверку, будет принята во внимание¹⁹⁵.

В период с 2009 г. по 30 июля 2017 года было организовано 10 встреч представителей Глобального форума¹⁹⁶. За это время Глобальным форумом было проведено 253 независимые проверки. Из них 113 страны прошли обе фазы, по результатам проведения которых им был присвоен один из следующих статусов (в части соответствия стандартам информационной открытости)¹⁹⁷:

¹⁹⁴ Note on Assessment Criteria of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (2015). Para. 11. – Paris: OECD Publishing, 2015.

¹⁹⁵ Decision of the OECD Council Establishing the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (September 17, 2009). Para. 9.

¹⁹⁶ Мексика (2009 г.), Сингапур (2010 г.), Бермудские острова и Франция (2011 г.), Южная Африка (2012 г.), Индонезия (2013 г.), Германия (2014 г.), остров Барбадос (2015 г.), Грузия (2016 г.), Камерун (2017 г.) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/meetings/> (дата обращения: 30.06.2017).

¹⁹⁷ Ratings of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes [Electronic resource]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/#d.en.342263> (date of access: 21.07.2017).

1) Полностью соответствует (англ. – «compliant») – 22 страны и офшорные зоны¹⁹⁸;

2) Соответствует в значительной степени (англ. – «largely compliant») – 77 стран и офшорных зон¹⁹⁹;

3) Частично соответствует (англ. – «partially compliant») – 12 стран и офшорных зон²⁰⁰;

4) Не соответствует (англ. – «non-compliant») – 5 стран и офшорных зон²⁰¹.

В 2014 г. Глобальным форумом была проведена проверка в отношении Российской Федерации. По результатам проверки России был присвоен статус «соответствует в значительной степени»²⁰². Данным статусом обладают, среди прочего, такие государства, как Австрия, Бразилия, Великобритания, Германия, Португалия, США, Швейцария. Из государств-членов Евразийского экономического союза, помимо России, оценка также проводилась в отношении Казахстана. В 2015 г. в рамках Фазы 1 в законодательстве Казахстана были выявлены существенные пробелы, не позволяющие перейти к оценке в рамках Фазы 2²⁰³. Глобальный форум вынес рекомендации по усовершенствованию внутреннего законодательства Казахстана, рассмотренные более подробно в параграфе 3.2 настоящего исследования.

В свете последних тенденций обмена налоговой информацией в 2013 г. в рамках Глобального форума была создана еще одна группа экспертов – Группа по автоматическому обмену информацией (англ. – «Automatic Exchange of

¹⁹⁸ Австралия, Бельгия, Дания, Индия, Ирландия, Исландия, Испания, Канада, Китай, Колумбия, Корея, Литва, Мексика, остров Мэн, Новая Зеландия, Норвегия, Словения, Финляндия, Франция, Швеция, Южная Африка, Япония.

¹⁹⁹ Австрия, Азербайджан, Болгария, Бразилия, Великобритания, Венгрия, Гонконг, Германия, Греция, Камерун, Кипр, Латвия, Лихтенштейн, Люксембург, Мальта, Монако, Нидерланды, Пакистан, Польша, Португалия, Россия, Сингапур, Соединенные штаты Америки, Чехия, Чили, Швейцария, Эстония и др.

²⁰⁰ Ангилья, Андорра, Антигуа и Барбуда, Доминика, Доминиканская республика, Индонезия, Коста Рика, остров Кюрасао, Объединенные Арабские Эмираты, Самоа, Синт-Мартен, Турция.

²⁰¹ Маршалловы острова и Панама прошли обе фазы; Гватемала, Тринидад и Тобаго и Федеративные штаты Микронезии в исключительном порядке получили статус «не соответствует» в рамках повторной Фазы 1, поскольку их законодательство в части обмена налоговой информацией не было изменено в течение двух лет с момента прохождения первой проверки по Фазе 1.

²⁰² Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Russian Federation 2014. Phase 2: Implementation of the Standard in Practice. – Paris: OECD Publishing. 2014.

²⁰³ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Kazakhstan 2015. Phase 1: Legal and Regulatory Framework. – Paris: OECD Publishing. 2015.

Information Group», «AEOI Group»). Группа по автоматическому обмену состоит из представителей 73 государств²⁰⁴. Наблюдателями названной группы являются организации Группы Всемирного Банка и Секретариат Содружества Наций.

Основной целью Группы по автоматическому обмену является проведение дружественных проверок (англ. – «peer review»), аналогичных проверкам, проводимым Группой независимых экспертов, только в части внедрения Стандарта ОЭСР по автоматическому обмену налоговой информацией. Работа данной Группы сводится к выработке критериев и методологии оценки соответствия законодательства и практики государств Стандарту автоматического обмена ОЭСР.

Еще одним важным направлением деятельности Глобального форума стало оказание технической помощи государствам-участникам, в первую очередь, развивающимся странам и тем странам, которые только присоединились к Глобальному форуму. Указанное направление включает: а) проведение мероприятий по развитию навыков и повышению квалификации представителей государств-участников Глобального форума в рассматриваемой сфере; б) проведение совместных обучающих семинаров и встреч уполномоченных компетентных органов по вопросам ознакомления с правилами обмена налоговой информацией, обучения экспертов проведению независимых проверок и т.п.; в) разработку набора инструментов, положительно влияющих на эффективное внедрение стандартов информационной открытости, например, практических руководств, инструкций, систем отслеживания изменений и т.п.²⁰⁵

Реализация деятельности Глобального форума возложена на работников Секретариата Глобального форума и специально созданной Исполнительной группы (англ. – «Steering Group»). Секретариат Глобального форума обеспечивает

²⁰⁴ Среди них: Австрия, Австралия, Андорра, Аргентина, Бельгия, Бразилия, Болгария, Великобритания, Венгрия, Германия, Греция, Грузия, Дания, Индия, Ирландия, Италия (Председатель), Индонезия, Канада, Китай, Кипр, Мексика, Новая Зеландия, Португалия, Россия, Сингапур, Словакия, США, Украина, Франция, Финляндия, Хорватия, Швейцария, Эстония, Япония [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/automatic-exchange-of-information/role-of-the-global-forum/AEOI-group-members.pdf> (дата обращения: 21.07.2017).

²⁰⁵ Technical assistance of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes [Electronic resource]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/technical-assistance/> (date of access: 21.07.2017).

работу различных Групп Глобального форума, осуществляет исследовательскую и аналитическую деятельность. В своем составе Секретариат насчитывает 27 человек, включая представителей государств, не являющихся членами ОЭСР²⁰⁶. Исполнительная группа отвечает за модернизацию деятельности Глобального форума и руководство основными направлениями его работы. Состав Исполнительной группы включает представителей 18 государств во главе с Председателем (Испания)²⁰⁷, а также Председателей Группы экспертной оценки (Сингапур) и Группы по автоматическому обмену (Италия). Деятельность Глобального форума финансируется за счет ежегодных взносов стран-участниц в минимальном размере 15 000 евро²⁰⁸, а также добровольных взносов от государств²⁰⁹.

Таким образом, Глобальный форум обеспечивает эффективное выполнение государствами стандартов информационной открытости и обмена налоговой информацией путем проведения независимых экспертных проверок. В рамках Глобального форума учреждены различные рабочие группы, которые оценивают юридическое и фактическое внедрение стандартов обмена налоговой информацией. В дополнение к этому, Глобальный форум оказывает всестороннюю техническую помощь государствам, в том числе развивающимся странам, во внедрении указанных стандартов.

Наконец, после характеристики деятельности ОЭСР и Глобального форума целесообразно перейти к вкладу «Большой двадцатки» как нетрадиционного международного объединения, существенно повлиявшего на развитие института

²⁰⁶ В том числе представители Бразилии, Камеруна, Гонконга, Индии и России [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/#d.en.341948> (дата обращения: 21.07.2017).

²⁰⁷ Представители из следующих стран: Барбадос (заместитель), Бразилия, Британские Виргинские острова, Великобритания, Гана, Индия, Италия (заместитель), Кения, Китай, Люксембург, остров Мэн, Нидерланды, Саудовская Аравия, Франция, Швейцария, США, Япония (заместитель) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/steeringgroup.htm> (дата обращения: 21.07.2017).

²⁰⁸ Decision of the OECD Council Establishing the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (September 17, 2009). Para. 13.

²⁰⁹ В разное время добровольные взносы были сделаны островом Джерси, Индией, Францией [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/> (дата обращения: 21.07.2017).

международного обмена налоговой информацией. Деятельность Глобального форума и ОЭСР по обеспечению соблюдения стандартов информационной открытости не была бы столь эффективной без поддержки со стороны стран, входящих в «Большую двадцатку». Именно политическая воля и предпринятые участниками «Большой двадцатки» реальные усилия сделали возможными эволюционные изменения в сфере обмена налоговой информацией.

Участники «Большой двадцатки» выступают в качестве своего рода «международных законодателей», инстанций, отмеченных действенными возможностями инициировать определенные политические и правовые решения и акты²¹⁰. Отметим, что «Большая двадцатка» («Группа двадцати», «G-20») представляет собой международную параорганизацию – образование, имеющее признаки, сходные с традиционной международной организацией, при этом, не обладающее правовым статусом классической международной организации вследствие неприсутствия признаков последней. Так, «Группа двадцати» не была создана на основании межправительственного международного договора; ее деятельность не регулируется уставом или иным внутренним документом организации; у «G-20» отсутствуют официально установленные органы, штаб-квартира; ее акты носят рекомендательный характер²¹¹.

Иными словами, в современных условиях «G-20» функционирует как институциональный центр мониторинга мировой экономики и глобальной финансовой системы²¹². В сферу деятельности «Большой двадцатки» входит своеобразный «надзор» за международной экономической системой²¹³.

«Группа двадцати», по состоянию на текущий момент объединившая 47 стран (включая государства, являющиеся членами ЕС, и Российскую

²¹⁰ Шумилов В.М. Международное экономическое право. С.89.

²¹¹ Пекарская М.С. О роли «Большой двадцатки» в международно-правовом регулировании обмена налоговой информацией // Хозяйство и право. 2018. № 7. С. 123.

²¹² Шумилов В.М. Международное финансовое право. С.157.

²¹³ Пекарская М.С. О роли «Большой двадцатки» в международно-правовом регулировании обмена налоговой информацией. С. 123.

Федерацию²¹⁴), стала пространством, на котором имеют возможность обсудить наиболее важные мировые проблемы представители всех культур и континентов²¹⁵. Деятельность «Большой двадцатки» дополняет действия формальных международных организаций с применением жесткого инструментария, неэффективность осуществления которых в изолированном режиме проиллюстрирована разразившимся глобальным финансово-экономическим кризисом 2008-2010 гг. Тем самым подтверждается, что беспрекословное следование формальным бюрократическим процедурам не всегда может способствовать соблюдению глобальных и локальных интересов конкретных государств, особенно с учетом возможности нахождения баланса, удовлетворяющего культурным и экономическим особенностям стран разных цивилизационных типов – для чего и необходима поддержка таких параорганизаций, как «Большая двадцатка»²¹⁶.

«Мягкое право», разрабатываемое «Большой двадцаткой», можно рассматривать как предварительный этап для возникновения многих международно-правовых норм²¹⁷, включая международно-правовые обычаи и международные договоры²¹⁸. Как полагает Лифшиц И.М., «отсутствие правовых последствий, юридическая необязательность решений, принимаемых на форуме, облегчает согласование за сравнительно небольшой срок достаточно объемных документов»²¹⁹. По мнению С. Лукаша, «особое значение для успешной работы «двадцатки» имеет сложившаяся модель внутреннего взаимодействия как

²¹⁴ Государства «Большой двадцатки», не входящие в Европейский союз: Австралия, Аргентина, Бразилия, Великобритания, Германия, Индия, Индонезия, Италия, Канада, Китай, Мексика, Россия, Саудовская Аравия, США, Турция, Франция, ЮАР, Южная Корея, Япония.

²¹⁵ Шумилов В.М. Международное право. С. 276; Шумилов Ю.В. Эволюция международного финансового права в свете глобального финансово-экономического кризиса 2008-2010 гг.: дис. ... канд. юр. наук. – М., 2010. С. 115.

²¹⁶ Шумилов В.М. Международное экономическое право. С. 90-91.

²¹⁷ Шумилов Ю.В. Эволюция международного финансового права в свете глобального финансово-экономического кризиса 2008-2010 гг. С.116.

²¹⁸ Пекарская М.С. О роли «Большой двадцатки» в международно-правовом регулировании обмена налоговой информацией. С. 123.

²¹⁹ Лифшиц И.М. G-20: Спасение от кризиса или кризис легитимности? О влиянии актов «Большой двадцатки» на развитие международного права // Международное экономическое право в эпоху глобализации. Liber amicorum в честь 60-летия профессора В.М. Шумилова: сборник статей. – М.: ВАВТ, 2014. № 54. С.133.

«диалога равных», основанная на консенсусном принятии решений и лишенная обычного бюрократизма международных организаций»²²⁰.

«Группа двадцати» в целях актуализации определения проблем первостепенной важности часто инициирует выработку решений и рекомендаций в различных областях, включая сферу международно-правового регулирования налогообложения. Вопрос информационной транспарентности и обмена налоговой информацией стал предметом оживленной дискуссии на встречах представителей государств-членов «Большой двадцатки», проходивших с 2004 г. в Германии, Китае, Австралии, США, Великобритании, России и других странах. На указанных встречах лидеры ведущих стран мира неоднократно призывали последовать их примеру и предпринять конкретные шаги по усилению процессов международного обмена налоговой информацией.

Так, членами «G-20» было рекомендовано, во-первых, внедрить стандарты информационной открытости и обмена налоговой информацией (встречи в Берлине 2004 г.²²¹, Сянхе 2005 г.²²² и др.). Указанные стандарты изложены в статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и в Модельном налоговом соглашении ОЭСР²²³.

По сути, стандарты информационной открытости и обмена налоговой информацией предполагают: а) осуществление передачи запрашиваемой зарубежным государством информации, содержащей налоговые сведения и способствующей предупреждению уклонения от уплаты налогов в указанном государстве; б) отказ государства от практики использования норм национального налогового права и следования принципу сохранения банковской тайны как причины для отказа в предоставлении запрашиваемой информации; в) упрощение порядка осуществления обмена информацией налогового содержания между

²²⁰ Лукаш С. На шаг впереди. Лидерство «Группы двадцати» в формировании глобальной экономической повестки // Вестник международных организаций. 2017. № 2. С. 7.

²²¹ Communiqué of the Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors (2004). Para. 9.

²²² Communiqué of the Meeting of G-20 Finance Ministers and Central Bank Governors (October 15-16, 2005). Para. 9 [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2005/2005communiqué.pdf> (date of access: 01.09.2018).

²²³ G20 Statement on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (November 21, 2004) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2004/2004transparency.pdf> (date of access: 01.09.2018).

уполномоченными официальными органами запрашиваемой и запрашивающей сторон; г) соблюдение законных прав налогоплательщиков; д) обеспечение достоверности и конфиденциальности информации, обмениваемой в налоговых целях²²⁴.

Важно отметить, что именно встреча представителей государств-членов «Большой двадцатки» в Лондоне в 2009 г. ознаменовала окончание эры банковской тайны. На встрече участники «Группы двадцати» выразили готовность в случае необходимости прибегнуть к непопулярным действиям в отношении стран, не намеренных сотрудничать и внедрять стандарты информационной открытости, в том числе в отношении офшорных зон²²⁵. Эти меры включали, например, переосмысление и соответствующее изменение порядка выстраивания взаимодействия по поводу заключения с несотрудничающими странами международных налоговых договоров; повышение значимости принципов налоговой транспарентности и обмена информацией при формировании программ сотрудничества, предусматривающих, в том числе, различные варианты помощи указанным государствам; возвышение обязательности условия раскрытия информации об осуществляемых налогоплательщиками и финансовыми институтами указанных стран сделках и др.

На встрече глав государств «Большой двадцатки» в Питтсбурге 2009 г. участники выразили готовность ввести перечисленные меры в отношении несотрудничающих стран с марта 2010 г.²²⁶ Эта готовность подтверждалась ими вплоть до 2010 г. (встречи в Торонто 2010 г.²²⁷, Сеуле 2010 г.²²⁸). Вместе с тем активное и неуклонно расширяющееся участие стран и территорий с особыми

²²⁴ Пекарская М.С. О роли «Большой двадцатки» в международно-правовом регулировании обмена налоговой информацией. С. 124.

²²⁵ G-20 Leaders' Statement (April 2, 2009). Para. 15 [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2009/2009communique0925.html> (date of access: 01.09.2018).

²²⁶ G-20 Leaders' Statement (September 24-25, 2009). Para. 15 [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2009/2009communique0925.html> (date of access: 01.09.2018).

²²⁷ G-20 Leaders' Summit Declaration (June 27, 2010). Para. 38 [Electronic resource]. – URL: http://www.g20.utoronto.ca/2010/g20_declaration_en.pdf (date of access: 01.09.2018).

²²⁸ G-20 Leaders' Summit Document (November 12, 2010). Para. 39 [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2010/g20seoul.pdf> (date of access: 01.09.2018).

(льготными) режимами налогообложения в процессах международного обмена налоговой информацией сделали выработку и реализацию указанных мер неактуальными²²⁹.

Во-вторых, участниками встреч «G-20» неоднократно подчеркивалась большая значимость Глобального форума для популяризации и введения в практику международного сотрудничества стандартов информационной прозрачности и критериев оценки степени практического продвижения указанных стандартов (встречи в Сянхе 2005 г.²³⁰, Мельбурне 2006 г.²³¹ и др.), в связи с чем членами «Большой двадцатки» было выработано предложение о присоединении к Глобальному форуму (встречи в Питтсбурге 2009 г.²³², Каннах 2011 г.²³³, Лос-Кабосе 2012 г.²³⁴ и др.).

Генеральной линией Глобального форума является формирование объективных (независимых) экспертных оценок нормативно-правовой базы своих государств-членов, формулирование рекомендаций по совершенствованию законодательных актов последних в части обмена налоговой информацией, а также практического применения положений указанных норм в сферах и внутригосударственных, и межгосударственных отношений. Первые подобные проверки были инициированы в марте 2010 г. С 2010 по 2015 гг. в формате Глобального форума проведено более 100 независимых экспертных проверок и вынесено более 600 рекомендаций по улучшению налогового законодательства и практики государств-членов²³⁵.

²²⁹ Пекарская М.С. О роли «Большой двадцатки» в международно-правовом регулировании обмена налоговой информацией. С. 124-125.

²³⁰ Communiqué of the Meeting of G-20 Finance Ministers and Central Bank Governors (2005). Para. 9.

²³¹ Communiqué of the Meeting of G-20 Ministers and Governors (November 18-19, 2006) Para. 4 [Electronic resource]. – URL: // <http://www.g20.utoronto.ca/2006/2006communiqué.pdf> (date of access: 01.09.2018).

²³² G-20 Leaders' Statement (September 24-25, 2009). Para. 15.

²³³ G-20 Leaders' Summit Final Declaration «Building Our Common Future: Renewed Collective Action for the Benefit of All» (November 4, 2011). Para. 80 [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2011/2011-cannes-declaration-111104-en.html> (date of access: 01.09.2018).

²³⁴ Progress Report of the Development Working Group (June 19, 2012). Para. 62 [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-dwg.pdf> (date of access: 01.09.2018).

²³⁵ Tax Annex to the Saint Petersburg G20 Leaders' Declaration (September 5, 2013). Para. 2 [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0905-tax.html> (date of access: 01.09.2018).

В-третьих, членами «G-20» было рекомендовано присоединиться к Многосторонней конвенции ОЭСР и Совета Европы о взаимной административной помощи по налоговым делам 1988 г. (ред. 2010 г.)²³⁶ (встречи в Каннах 2011 г.²³⁷, Лос-Кабосе 2012 г.²³⁸, Санкт-Петербурге 2013 г.²³⁹, Ханчжоу 2016 г.²⁴⁰, Баден-Бадене 2017 г.²⁴¹ и др.).

Упомянутая конвенция является, по сути, действенным инструментом по воспрепятствованию уклонению от уплаты налогов посредством межгосударственного сотрудничества в налоговой сфере. Предусматриваемые Конвенцией возможности определяют различные формы межправительственного взаимодействия в отношении взимания налогов, помощи в направлении документов, а также обмена налоговой информацией, осуществляемого по запросу, спонтанно и автоматически. По инициативе «G-20» в 2010 г. в Конвенцию СЕ/ОЭСР о налоговой помощи были внесены изменения, предусматривающие расширение географии ее участников. Теперь к Конвенции могут присоединиться любые заинтересованные государства²⁴², и ее потенциальный членский состав не ограничивается государствами-членами ОЭСР или Совета Европы²⁴³.

В-четвертых, членами «G-20» было рекомендовано внедрение в практику межгосударственного взаимодействия Стандартов автоматического обмена налоговой информацией, разработанных ОЭСР (встречи в Санкт-Петербурге

²³⁶ G-20 Leaders' Declaration (June 18-19, 2012). Para. 48 [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.pdf> (date of access: 01.09.2018).

²³⁷ G-20 Leaders' Summit Final Declaration «Building Our Common Future: Renewed Collective Action for the Benefit of All» (November 4, 2011). Para. 35.

²³⁸ G-20 Leaders' Declaration (June 18-19, 2012). Para. 48.

²³⁹ G-20 Leaders' Declaration (September 6, 2013). Para. 51 [Electronic resource]. – URL: http://www.g20.utoronto.ca/2013/Saint_Petersburg_Declaration_ENG.pdf (date of access: 01.09.2018).

²⁴⁰ G-20 Leaders' Communiqué (September 5, 2016). Para. 19 [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2016/160905-communiqué.html> (date of access: 01.09.2018).

²⁴¹ Communiqué of the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (March 18, 2017). Para. 9 [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2017/170318-finance-en.pdf> (date of access: 01.09.2018).

²⁴² Tax Annex to the Saint Petersburg G20 Leaders' Declaration (September 5, 2013). Para. 4.

²⁴³ Пекарская М.С. О роли «Большой двадцатки» в международно-правовом регулировании обмена налоговой информацией. С. 125.

2013 г.²⁴⁴, Брисбене 2014 г.²⁴⁵, Анталье 2015 г.²⁴⁶, Ханчжоу 2016 г.²⁴⁷, Баден-Бадене 2017 г.²⁴⁸ и др.).

Выкристаллизовавшаяся на встрече «Большой двадцатки» в Каннах 2011 г. возможность осуществления автоматического обмена налоговой информацией на добровольной основе²⁴⁹ получила свою оформленность в решении о поддержке стандартов автоматического обмена налоговой информацией, подготовленных ОЭСР²⁵⁰ (Лос-Кабос, 2012 г.). Годом позже (2013, Санкт-Петербург) автоматический оборот налоговых сведений был назван новым всеобщим стандартом²⁵¹, о присоединении к которому на взаимной основе в формате Стандарта автоматического обмена налоговой информацией, разработанного ОЭСР, и о готовности с 2017-2018 гг. начать такой обмен²⁵² с заинтересованными государствами²⁵³ было заявлено странами-участницами «Большой двадцатки» на встрече 2014 г. в Брисбене.

В-пятых, членами «G-20» было рекомендовано национальным государствам ввести в практику реализации налоговой политики общие принципы транспарентности как открытости и доступности информации о бенефициарных владельцах юридических лиц, имеющих возможность существенно влиять на принятие решений последними (встречи в Брисбене 2014 г.²⁵⁴, Баден-Бадене 2017 г.²⁵⁵ и др.).

²⁴⁴ G-20 Leaders' Declaration (September 6, 2013). Para. 51.

²⁴⁵ G-20 Leaders' Communiqué (November 16, 2014). Para. 13 [Electronic resource]. – URL: http://www.g20.utoronto.ca/2014/brisbane_g20_leaders_summit_communique.pdf (date of access: 01.09.2018).

²⁴⁶ G-20 Leaders' Communiqué (November 16, 2015). Para. 13 [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2015/151116-communication.pdf> (date of access: 01.09.2018).

²⁴⁷ G-20 Leaders' Communiqué (September 5, 2016). Para. 19.

²⁴⁸ Communiqué of the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (March 18, 2017). Para. 9.

²⁴⁹ G-20 Leaders' Summit Final Declaration «Building Our Common Future: Renewed Collective Action for the Benefit of All» (November 4, 2011). Para. 35.

²⁵⁰ G-20 Leaders' Declaration (June 18-19, 2012). Para. 48.

²⁵¹ G-20 Leaders' Declaration (September 6, 2013). Para. 51.

²⁵² G-20 Leaders' Communiqué (November 16, 2014). Para. 13.

²⁵³ Пекарская М.С. О роли «Большой двадцатки» в международно-правовом регулировании обмена налоговой информацией. С. 125.

²⁵⁴ G-20 High-Level Principles on Beneficial Ownership Transparency (November 16, 2014) [Electronic resource]. – URL: http://www.g20.utoronto.ca/2014/g20_high-level_principles_beneficial_ownership_transparency.pdf (date of access: 01.09.2018).

²⁵⁵ Communiqué of the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (March 18, 2017). Para. 11.

Основополагающие правила транспарентности по бенефициарным собственникам компаний касаются 10 правил, включающих, среди прочего: имплементацию во внутреннее законодательство государств терминологического аппарата (например, определения «бенефициара»); обеспечение информационного обмена между уполномоченными органами разных стран, в том числе с целью оценки рисков, обусловленных существованием бенефициарных собственников; гарантирование полноты и достоверности сведений у юридических лиц в отношении бенефициарных собственников; углубление взаимодействия между заинтересованными субъектами внутри страны и расширение межгосударственного сотрудничества по рассматриваемому аспекту и др. В этой связи актуальным является вопрос поощрения сотрудничества между Глобальным форумом и иными международными объединениями с коррелирующей компетенцией, среди которых «Большая двадцатка» отдельно выделяет специальную организацию по борьбе с отмыванием денег²⁵⁶.

В-шестых, еще одной рекомендацией членов «G-20» стало присоединение к Плану действий «BEPS», разработанному ОЭСР в целях пресечения попыток эродировать налогооблагаемую базу и скрывать доходы в целях уменьшения размеров уплачиваемых налогов (встречи в Санкт-Петербурге 2013 г.²⁵⁷, Брисбене 2014 г.²⁵⁸, Анталье 2015 г.²⁵⁹, Ханчжоу 2016 г.²⁶⁰, Баден-Бадене 2017 г.²⁶¹ и др.).

Впервые борьба с размыванием налогооблагаемой базы как одна из ключевых проблем современности была озвучена на встрече государств-членов «Большой двадцатки» в Сеуле 2010 г.²⁶², и в 2012 г. на встрече в Лос-Кабосе была поддержана необходимость дальнейшей работы ОЭСР в заданном направлении²⁶³.

²⁵⁶ Имеется в виду Группа разработки финансовых мер по борьбе с отмыванием денег («Financial Action Task Force», «FATF») // Communiqué of the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (March 18, 2017). Para. 11; G-20 Leaders' Declaration (September 6, 2013). Para. 51.

²⁵⁷ G-20 Leaders' Declaration (September 6, 2013). Para. 50.

²⁵⁸ G-20 Leaders' Communiqué (November 16, 2014). Para. 13.

²⁵⁹ G-20 Leaders' Communiqué (November 16, 2015). Para. 13.

²⁶⁰ G-20 Leaders' Communiqué (September 5, 2016). Para. 19.

²⁶¹ Communiqué of the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (March 18, 2017). Para. 9.

²⁶² G-20 Leaders' Summit Document (November 12, 2010). Action 2: Domestic Resource Mobilization.

²⁶³ G-20 Leaders' Declaration (June 18-19, 2012). Para. 48.

Значимым результатом встречи 2013 г. в Санкт-Петербурге стало одобрение участниками «G-20» Плана действий «BEPS», направленного на предотвращение уклонения от уплаты налогов, негативной практики в сфере налогообложения, некорректного с точки зрения целей налогообложения налогового планирования. Принципиальная особенность действий, включенных в названный План, заключается в том, что «взимание налога с дохода должно производиться в той стране, в которой ведется деятельность, приносящая этот доход, и в которой создается экономическая стоимость»²⁶⁴.

Приведенные рекомендации «Большой двадцатки» нашли свое практическое применение в международном праве. Так, например, стандарты информационной открытости и обмена налоговой информацией стали основой для включения соответствующих положений в двусторонние соглашения в отношении избежания двойного налогообложения не только странами, входящими в ОЭСР, но и значительным числом иных государств²⁶⁵.

Рекомендации относительно присоединения к различным международным документам и механизмам межгосударственного взаимодействия способствовали значительному увеличению числа стран, участвующих в международном обмене налоговой информацией. Все указанное свидетельствует о том, что ключевая роль «Большой двадцатки» в международно-правовом регулировании обмена налоговой информацией заключается в согласовании интересов и позиций государств и принятии рекомендательных норм, которые впоследствии приводят к конкретным шагам, предпринимаемым государствами в русле указанных ориентиров.

В дополнение к приведенным рекомендациям следует отметить масштаб деятельности «Группы двадцати» по реализации организационных основ обмена налоговой информацией. В частности, властные структуры стран-членов «G-20» оказывают политическое влияние на выбор формата помощи развивающимся странам в вопросах внедрения в постоянную практику стандартов

²⁶⁴ Пекарская М.С. О роли «Большой двадцатки» в международно-правовом регулировании обмена налоговой информацией. С. 126.

²⁶⁵ Шепенко Р.А. Международные налоговые правила: на пути к информационной открытости. С. 130.

международного обмена налоговой информацией²⁶⁶. Кроме того, подобного рода политические указания имеют целью объединение усилий международных организаций по расширению принятия разными странами вспомогательных инструментов, адаптирующих эти страны к практике применения стандартов информационной открытости.

Значимым результатом консолидированных усилий «G-20», ОЭСР и Глобального форума явилось создание к 2015 г. вспомогательных инструментов, упрощающих и тем самым повышающих эффективность внедрения Стандартов автоматического обмена налоговой информацией:

а) создание практического Руководства по введению и продвижению Стандартов осуществления обмена налоговой информацией в автоматическом режиме (содержит практические рекомендации по внедрению данного стандарта, а также ответы на вопросы, наиболее часто задаваемые государственными органами и предпринимателями) и использование возможностей информационного портала для предоставления обратной связи заинтересованным сторонам;

б) осуществление обучения представителей финансового сообщества и официальных органов государств, заинтересованных во внедрении Стандарта (наиболее часто они проводятся на Британских Виргинских и Сейшельских островах, в Малайзии и Колумбии);

в) оказание на индивидуальной основе технической поддержки странам, у которых отсутствует опыт обмена налоговой информацией и которые испытывают сложности с внедрением стандартов информационной открытости (на текущий момент открыты проекты оказания помощи «Албания – Италия», «Колумбия – Испания», «Гана – Великобритания» и «Филиппины – Австралия», запущены проекты в отношении Сейшельских островов, островов Сент-Китс и Невис).

²⁶⁶ Пекарская М.С. О роли «Большой двадцатки» в международно-правовом регулировании обмена налоговой информацией. С. 126.

Иными словами, ведущая роль «Группы двадцати» состоит в том, чтобы оказывать содействие в выработке согласованной позиции большого числа государств (в том числе не являющихся членами ОЭСР) в сфере международно-правового регулирования налогообложения, включая информационную прозрачность в налоговых целях²⁶⁷.

Таким образом, Организация экономического сотрудничества и развития, Глобальный форум по обмену налоговой информацией и «Большая двадцатка» в совокупности представляют собой триаду основных объединений государств как участников международных налоговых отношений. ОЭСР выступает в роли «законодателя» норм института международного обмена налоговой информацией, обеспечивая разработку и принятие многосторонних (межрегиональных) правил обмена налоговой информацией. Глобальный форум дополняет деятельность ОЭСР посредством проведения оценок внутреннего налогового законодательства государств в части соответствия многосторонним правилам, разрабатываемых ОЭСР. «Группа двадцати» создает условия и делает возможным согласование на политическом уровне позиций государств (в том числе, не являющихся членами ОЭСР) в отношении международного обмена налоговой информацией.

2.2 Сравнительный анализ базовых источников правового регулирования обмена налоговой информацией, разработанных Организацией экономического сотрудничества и развития

Международный обмен налоговой информацией, как и любое международное явление, не может функционировать вне правовой базы, обеспечивающей необходимое регулирование. Первые шаги по объединению усилий государств в части обеспечения межгосударственного налогового обмена реализовывались преимущественно в рамках одного региона. В 1952 г. между

²⁶⁷ Пекарская М.С. О роли «Большой двадцатки» в международно-правовом регулировании обмена налоговой информацией. С. 126-127.

Бельгией, Люксембургом и Нидерландами была заключена Конвенция о взаимной помощи во взыскании налогов 1952 г.²⁶⁸ В 1972 г. скандинавские страны (Дания вместе со своей автономной территорией – островом Гренландия, Исландия, Норвегия, Фарерские острова, Финляндия, Швеция) подписали Конвенцию о взаимной административной помощи в налоговых делах 1972 г. (ред. 1989 г.)²⁶⁹. Многостороннее соглашение об избежании двойного налогообложения и взаимной административной помощи в налоговых делах было заключено в 2005 г. между представителями восьми Южно-Азиатских стран²⁷⁰. Все перечисленные международные договоры повлияли на принятие многосторонних документов и актов, внося свой вклад в развитие международных норм об обмене налоговой информацией.

На современном этапе развития ИМОНИ интерес представляют, прежде всего, международные акты, разработанные Организацией экономического сотрудничества и развития: а) Модельная налоговая конвенция ОЭСР²⁷¹; б) Конвенция СЕ/ОЭСР о налоговой помощи²⁷²; в) Модельное налоговое соглашение ОЭСР²⁷³. Указанные акты содержат как обязательные, так и рекомендательные нормы, посвященные обмену налоговой информацией. Применение и толкование этих международных актов сталкивается с различными проблемами, которые рассматриваются в настоящем параграфе сквозь призму правового статуса перечисленных документов и анализа содержащихся в них положений об обмене налоговой информацией.

²⁶⁸ The Convention concerning mutual assistance in the recovery of fiscal debts (1952) // Cogen M. An introduction to European Intergovernmental Organisations. – London and New York: Routledge, 2015. P. 21.

²⁶⁹ The Nordic Convention on Assistance in Tax Matters (1972) // Belgrud M. Cross-Border Enforcement of Claims in the EU. – The Netherlands: Kluwer Law International, 2009. P. 79.

²⁷⁰ Афганистан, Бангладеш, Бутан, Индия, Мальдивы, Непал, Пакистан и Шри-Ланка // SAARC Limited Multilateral Agreement on Avoidance of Double Taxation and Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (2005) [Electronic resource]. – URL: [https://www.mira.gov.mv/tax_bills/2016/Final%20Agreement%20on%20Avoidance%20of%20Double%20Taxation%20%20\(SAARC\).pdf](https://www.mira.gov.mv/tax_bills/2016/Final%20Agreement%20on%20Avoidance%20of%20Double%20Taxation%20%20(SAARC).pdf) (date of access: 01.09.2018).

²⁷¹ Модельная конвенция ОЭСР «О налогах на доход и капитал» (ред. 2014 г.) // OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 15, 2014).

²⁷² Конвенция Совета Европы и ОЭСР «О взаимной административной помощи по налоговым делам» (ETS № 127) от 25.01.1988 (с изм. и доп. от 27.05.2010).

²⁷³ Модельное соглашение ОЭСР «Об обмене информацией по налоговым вопросам» (ред. 2015 г.) // Model OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2015).

Прежде чем перейти к непосредственному анализу положений об обмене налоговой информацией в названных международных актах, необходимо охарактеризовать их цели, структуру и правовой статус. Документы целесообразно представить в том порядке, в котором они были приняты в историко-правовом контексте.

Как отмечалось ранее, первым наиболее значимым многосторонним международным актом по налоговым вопросам является Модельная налоговая конвенция ОЭСР, ранняя редакция которой была принята в 1963 г. На сегодняшний день Модельная налоговая конвенция ОЭСР ориентирована на урегулирование налоговых отношений между государствами в части устранения двойного налогообложения доходов и капитала, административного сотрудничества и предотвращения дискриминации в сфере налогообложения. В последней редакции 2017 г. цели Модельной налоговой конвенции ОЭСР были дополнены борьбой с уклонением от уплаты налогов²⁷⁴.

Современная редакция Модельной налоговой конвенции ОЭСР состоит из 7 глав, включающих 32 статьи. Вводные положения Модельной налоговой конвенции ОЭСР посвящены сфере применения – налогам и лицам, к которым применяется документ (глава 1), а также определениям «лицо», «резидент», «постоянное представительство», «компания», «предприятие» и т.п. (глава 2). Преобладающая часть Модельной налоговой конвенции ОЭСР касается правил устранения двойного налогообложения доходов и капитала, например, в части налогов с доходов от недвижимого имущества, от морского и воздушного транспорта, налогов на прибыль предприятий, на проценты и дивиденды, налогов на доходы работников по найму, спортсменов, государственных служащих (глава 3) и налогов с капитала (глава 4), а также методов устранения двойного налогообложения – налогового освобождения и зачета (глава 5). В Модельной налоговой конвенции также предусмотрены специальные положения, касающиеся принципа недискриминации, обмена информацией, взаимной процедуры, помощи

²⁷⁴ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 15, 2014). Introduction. Para. 2.

в сборе налогов (глава 6) и заключительных норм о порядке вступления в силу и прекращения действия документа (глава 7).

Примечательно, что Модельная налоговая конвенция ОЭСР не является единственным документом подобного характера и содержания. В рамках ООН в 1980 г. была принята Модельная налоговая конвенция ООН²⁷⁵, в основе которой лежала Модельная налоговая конвенция ОЭСР в редакции 1977 г. Отечественные и зарубежные ученые неоднократно исследовали положения данных документов, выделяя общие черты и различия между ними²⁷⁶. В целях отражения общего характера и значения Модельной налоговой конвенции ОЭСР, являющейся предметом настоящего исследования, стоит кратко охарактеризовать взаимосвязь двух модельных документов.

К общим чертам Модельных налоговых конвенций ОЭСР и ООН относится схожесть их структуры и правового статуса. По замыслу авторов, оба документа приняты международными организациями как проекты двусторонних налоговых договоров, носящих рекомендательный характер и имеющих схожую структуру, а также сопровождающихся постатейными комментариями. Более подробно правовой статус Модельной конвенции ОЭСР и Комментариев к ней представлен далее.

Основное различие документов касается принципов налогообложения. В Модельной конвенции ОЭСР приоритет отдается подходу экономически развитых государств – принципу резидентства, означающего преимущественное право на взимание налога с дохода налогоплательщика в стране его резидентства. В Модельной налоговой конвенции ООН приоритет отдается подходу развивающихся государств – принципу источника дохода, подразумевающего преимущественное право на взимание налога в стране возникновения дохода.

²⁷⁵ Модельная конвенция ООН «Об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами» (ред. 2011 г.).

²⁷⁶ Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. С. 103–121; Сорокина Е.Я. Основы международного налогового права. – М: РУДН, 2000. С. 65-123; Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право (проблемы теории и практики): дис. ... д-ра юр. наук. – М., 2001. С. 126-127; Шахматъев А.А. Международное налоговое право. С. 693; Lennard M. The UN Model Tax Convention as compared with the OECD Model Tax Convention – Current points of difference and recent developments // Asia-Pacific Tax Bulletin. 2009. Vol. 49. No. 8. P. 6.

В остальной части современные редакции Модельных налоговых конвенций ОЭСР и ООН мало отличаются одна от другой. При этом стоит отметить, что изменения в Модельную налоговую конвенцию ООН вносятся после принятия новой редакции Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Например, в Модельной налоговой конвенции ОЭСР в ее первоначальной редакции были предусмотрены два метода избежания двойного налогообложения – налоговое освобождение и налоговый кредит (зачет). В Модельную налоговую конвенцию ООН налоговое освобождение как второй метод избежания двойного налогообложения был включен намного позднее. Аналогичная ситуация сложилась и в отношении помощи в сборе налогов. Положения о содействии во взимании налогов были привнесены из Модельной налоговой конвенции ОЭСР в Модельную налоговую конвенцию ООН лишь в 2011 г.²⁷⁷. Указанные факты доказывают значимость Модельной налоговой конвенции ОЭСР и ее прямое влияние на аналогичный документ в рамках ООН. Это обусловлено тем, что «подход ОЭСР ориентирован на перманентную адаптацию к новейшим тенденциям в сфере налогообложения на основе широкой дискуссии и учета мнений всех заинтересованных сторон»²⁷⁸.

Следующим международным документом, обладающим важным значением для установления и реализации обмена налоговой информацией, стала принятая в 1988 г. Конвенция СЕ/ОЭСР о налоговой помощи. Данная Конвенция преследует цели внедрения различных форм административного сотрудничества между государствами-членами и механизмов борьбы с уклонением от уплаты налогов и включает лишь немногочисленные упоминания двойного налогообложения.

Структурно Конвенция СЕ/ОЭСР о налоговой помощи (в ред. 2010 г.) состоит из 6 глав и 32 статей. Вводные положения посвящены сфере применения, а именно: целям документа, налогам и лицам, на которые он (документ) распространяется (глава 1); определениям «запрашивающее государство», «запрашиваемое государство», «налог», «налоговое требование», «компетентный орган» и т.п. (глава 2). Преобладающая часть Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой

²⁷⁷ Модельная конвенция ООН «Об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами» (ред. 2011 г.). Ст. 27.

²⁷⁸ Шахматев А.А. Международное налоговое право. С. 701.

помощи касается правил оказания административной помощи по налоговым делам – обмена информацией (раздел 1 главы 3), содействия во взимании налогов (раздел 2 главы 3) и направления документов (раздел 3 главы 3). В Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи также предусмотрены положения, применимые ко всем формам помощи, такие как содержание запроса о помощи и порядок его исполнения, тайна предоставляемой информации, защита лиц и ограничения обязанностей по оказанию административной помощи (глава 4). Завершающая часть документа касается специальных положений о порядке выполнения Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи, запросов и ответов о помощи (глава 5), и заключительные положения о порядке вступления в силу и денонсации документа, заявлении оговорок к нему и его хранении (глава 6).

Наконец, значимым международным актом по вопросу обмена налоговой информацией стало принятое в 2002 г. Модельное налоговое соглашение ОЭСР. Целью Модельного налогового соглашения ОЭСР стало продвижение международного сотрудничества по налоговым вопросам посредством обмена налоговой информацией²⁷⁹.

Модельное налоговое соглашение ОЭСР состоит из 16 статей, которые включают: а) преамбулу и вводные положения о сфере действия соглашения, определениях и охваченных налогах (ст. 1-4); б) основную часть, касающуюся обмена налоговой информацией по запросу, случаев отказа в запросе, конфиденциальности информации, порядка проведения налоговых проверок за границей и несения расходов (ст. 5-9); в) заключительные положения о языках соглашения, взаимной процедуре государств, порядке его имплементации, вступления в силу и расторжении (ст. 10-16).

Таким образом, на первоначальном этапе анализа целей и структуры трех многосторонних международных актов прослеживаются схожие черты: все три документа разработаны с целью продвижения межгосударственного обмена налоговой информацией и содержат положения, напрямую посвященные обмену налоговой информацией. При самом общем приближении каждый документ

²⁷⁹ Model OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2015). Introduction. Para 1.

имеет свои отличительные черты. Модельное налоговое соглашение ОЭСР, в отличие от двух других международных актов, содержит правила и процедуры, затрагивающие только аспекты обмена информацией по налоговым делам, в то время как другие документы, наряду с обменом налоговой информацией, содержат иные цели и нормы: Модельная налоговая конвенция ОЭСР включает многочисленные правила избежания двойного налогообложения, а Конвенция СЕ/ОЭСР о налоговой помощи – иные формы административного сотрудничества между государствами.

С точки зрения правового статуса анализируемых документов однозначная позиция выработана только в отношении Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи. Данный документ является международным договором, подписанным 25 января 1988 г. и вступившим в силу 1 апреля 1995 г. В 2010 г. в Конвенцию СЕ/ОЭСР о налоговой помощи были внесены изменения с целью увеличения количества государств-участников Конвенции в рамках стимулирования сотрудничества государств по борьбе с уклонением от уплаты налогов и вовлечения офшорных зон в задействованные механизмы. По состоянию на 3 октября 2019 г., Конвенцию СЕ/ОЭСР о налоговой помощи подписали 130 стран (и их территорий), включая Российскую Федерацию. Остановимся подробнее на обязательствах России, возникших в связи с ратификацией Конвенции, и последующем влиянии указанных процедур на внутреннее законодательство России.

Российская Федерация стала участником Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи с рядом оговорок²⁸⁰, что допустимо согласно статье 30 Конвенции. Так, Российская Федерация оставляет за собой право не оказывать какой-либо помощи, включая помощи по взысканию налогового требования или административного штрафа, в отношении ряда налогов других Сторон Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи. К данным налогам относятся, среди прочего, налоги на доход, прибыль или прирост капитала, установленные

²⁸⁰ Федеральный закон Российской Федерации от 04.11.2014 № 325–ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» // Российская газета. 2014. № 254.

административно-территориальными единицами или органами местного самоуправления стран; обязательные взносы на социальную защиту, уплачиваемые центральному правительству; налоги на имущество, полученное в порядке наследования или дарения. Более того, Российская Федерация обязуется предоставить правовую помощь в уголовных делах, подлежащих преследованию в соответствии с нормами уголовного права, только в течение трехлетнего периода, предшествующего году вступления в силу Конвенции для России (т.е. не ранее 2013 года). Целью данной оговорки является ограничение количества требований о налоговой помощи.

Наконец, в Приложении «А» к Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи от Российской Федерации перечислены виды налогов, на которые распространяется оказание административной помощи согласно Конвенции. К данным налогам относятся, среди прочего, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль, налог на имущество физических лиц, налог на имущество организаций, налог на добавленную стоимость, акцизы, водный, земельный налоги, налог на добычу полезных ископаемых. Уполномоченными для оказания административной помощи по налоговым делам признаны в соответствии с Приложением «В» к Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи Федеральная налоговая служба и Федеральная служба судебных приставов.

Ратификация Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи повлекла ряд изменений в национальном налоговом законодательстве Российской Федерации. Так, с целью проведения совместных налоговых проверок с государствами, присоединившимися к Конвенции, и с целью участия в налоговых проверках за рубежом планируется внести изменения в статью 87 Налогового Кодекса Российской Федерации²⁸¹. Иные изменения, внесенные в Налоговый кодекс, направлены на противодействие уклонению от налогообложения с

²⁸¹ Камеральные и выездные налоговые проверки могут проводиться с участием иностранного государства по запросу указанного органа в соответствии с Налоговым кодексом и положениями международных договоров РФ. Налоговый орган иностранного государства уведомляется о проведении проверки, времени и месте, процедурах и условиях ее проведения в порядке, утвержденном Федеральной налоговой службой / Проект Федерального закона «О внесении изменений в статью 87 части первой Налогового Кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 2013.

использованием офшорных зон²⁸². Например, был введен дополнительный критерий для определения налогового резидентства в Российской Федерации юридических лиц – место фактического управления иностранной организацией. Место фактического управления в данном случае определяется следующими обстоятельствами: если большинство заседаний совета директоров компании проходит на территории России; если исполнительный орган на регулярной основе осуществляет деятельность в отношении данной организации из России; если руководство, управляющее иностранной компанией, осуществляет свою деятельность в России²⁸³.

Наконец, было внедрено определение контролируемой иностранной компании – организации, которая создана на территории офшорной зоны и не является налоговым резидентом РФ, однако, контролирующими лицами которой являются налоговые резиденты России. Ключевым критерием определения контроля является доля участия физических и юридических лиц в контролируемой иностранной компании, которая составляет более 25 %. Юридические последствия признания иностранной компании контролируемой является обязанность последней уплатить налог на прибыль организаций, взимаемый согласно налоговому законодательству Российской Федерации²⁸⁴. Все перечисленные изменения подтверждают важность роли, отводимой Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи в обеспечении международного административного сотрудничества по налоговым делам, включая межгосударственное сотрудничество по борьбе с уклонением от уплаты налогов. Основания для обмена налоговой информацией между Российской Федерацией и иностранными государствами, в том числе на основании Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи, изложены в параграфе 3.2 настоящего исследования.

²⁸² Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов: Проект, направленный в Правительство Российской Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации, от 30.11.2016 [Электронный ресурс]. – URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=116206 (дата обращения: 01.09.2018).

²⁸³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ. Ст. 246.2.

²⁸⁴ Там же. Ст. 25.13.

В отношении правового статуса Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Модельного налогового соглашения ОЭСР отметим следующее. В отечественной литературе распространенным является мнение, согласно которому Модельная налоговая конвенция ОЭСР представляет собой типовое двустороннее соглашение об избежании двойного налогообложения, обладающее рекомендательным характером²⁸⁵. Сторонники данного мнения полагают, что Модельная налоговая конвенция ОЭСР является примером «мягкого права» (англ. – «soft law») в международной налоговой сфере. Зарубежные специалисты сходятся во мнении о том, что подобное «мягкое право», невзирая на свой необязательный характер, формирует единый правовой режим, регулирующий налогообложение трансграничных операций, выступая в качестве центрального звена в развитии международного налогового права²⁸⁶. Следует согласиться с указанными суждениями о правовом статусе Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

Отметим, что основанием для применения Модельной налоговой конвенции ОЭСР является Рекомендация Совета Организации от 23 октября 1997 г.²⁸⁷ Согласно положениям Рекомендации, государствам-членам ОЭСР необходимо использовать положения и правила Модельной налоговой конвенции ОЭСР при оформлении взаимоотношений с иностранными государствами по вопросам устранения двойного (многократного) налогообложения как в отношении изменения и дополнения действующих двусторонних межгосударственных налоговых договоров, так и в отношении будущих двусторонних международных договоров по налоговым аспектам. Тот факт, что Рекомендация была принята высшим органом Организации – Советом – в составе уполномоченных должностных лиц государств-участников ОЭСР, побуждает членов ОЭСР

²⁸⁵ Хаванова И.А. Особенности толкования международных налоговых договоров // Законодательство и экономика. 2016. № 2. С. 80-84; Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. С. 654.

²⁸⁶ Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. ... д-ра юр. наук. Екатеринбург, 2014. С. 174-176; Ла Скала А.Э. Функции и содержание международных договоров в сфере налогообложения // Российский ежегодник международного налогового права. 2009. № 1. С. 47.

²⁸⁷ Recommendation C (97)195/FINAL of the OECD Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital (October 23, 1997). – Paris: OECD Publishing, 1997.

следовать указанной Рекомендации как документу, обладающему для них обязательной юридической силой. Ввиду этого страны-участницы ОЭСР придерживаются положений Модельной налоговой конвенции ОЭСР, внедряя их в тексты двусторонних договоров об устранении двойного налогообложения.

Модельное налоговое соглашение ОЭСР, на первый взгляд, обладает аналогичным правовым статусом – оно является типовым международным договором, не обладающим обязательной юридической силой²⁸⁸ и являющимся примером норм «мягкого права». Тем не менее, Модельное налоговое соглашение ОЭСР имеет свои особенности в части формы. Модельное налоговое соглашение ОЭСР представлено в двух вариантах проформ для заключения двусторонних договоров об обмене налоговой информацией. Первый вариант представляет собой традиционное типовое двустороннее соглашение об обмене налоговой информацией. Второй вариант составлен как типовой «многосторонний» документ. Данный вариант не является многосторонним в обычном смысле слова, а служит основанием для заключения сети двусторонних соглашений об обмене налоговой информацией между конкретными государствами. Государства, присоединившиеся к многостороннему документу, указывают в своих ратификационных грамотах, с какими конкретно государствами они желают быть связанными обязательствами по обмену налоговой информацией. Соответственно, обязательства возникают только между теми государствами, которые указали друг друга в своих ратификационных грамотах, депонированных у депозитария соглашения. Иными словами, данная многосторонняя модель основана на принципе присоединения новых государств, с конкретизацией обязательств вновь вступившего государства по отношению к каждому действующему участнику соглашения²⁸⁹.

Нельзя обойти вниманием активно обсуждаемый в литературе вопрос о правовом статусе комментариев к рассматриваемым международным актам, особенно к модельным документам. Это связано не только с необходимостью

²⁸⁸ Model OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2015). Introduction. Para. 4.

²⁸⁹ Model OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2015). Introduction. Para. 5.

обозначения статуса документа, к которым прилагаются комментарии, но и потребностью определения самостоятельного правового статуса комментариев.

Особый интерес представляют Комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР²⁹⁰, подразделяемые на два ключевых блока. В первом блоке постатейно отражены официальные комментарии ОЭСР к тексту Модельной налоговой конвенции ОЭСР в лице Налогового комитета ОЭСР. В дополнение к этому, первый блок содержит официальные позиции некоторых государств-членов ОЭСР в отношении отдельных положений Модельной налоговой конвенции ОЭСР²⁹¹.

Второй блок Комментариев касается официальной позиции государств, которые не входят в состав членов ОЭСР, однако, чье мнение представляет особую важность ввиду участия данных государств в заседаниях Налогового комитета ОЭСР и практике включения положений и правил Модельной налоговой конвенции ОЭСР в двусторонние налоговые договоры. Преимуществом указанных государств является возможность не только высказать свою позицию в отношении толкования и применения тех или иных положений Модельной налоговой конвенции ОЭСР, но и оказать непосредственное влияние на содержание Модельной налоговой конвенции ОЭСР в рамках процедуры пересмотра и изменения текста самой Конвенции и Комментариев к ней. Например, по состоянию на 5 июня 2016 г., количество нечленов ОЭСР, представивших свои позиции во втором блоке, составило 33 страны, в том числе Российская Федерация и страны ближнего зарубежья²⁹².

²⁹⁰ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 15, 2014). Commentaries.

²⁹¹ Например, при определении резидентства юридического лица по ст. 4 «Резидент» Модельной налоговой конвенции ОЭСР позиция США заключается в использовании критерия инкорпорации, а позиция Кореи и Японии – в использовании критерия места нахождения «головного или центрального офиса», вместо критерия «фактического места нахождения органов юридического лица» // Ibid. Reservation of the USA, Japan and Korea on the Article 4 of the Model Tax Convention on Income and on Capital (July 15, 2014).

²⁹² Имеются в виду Белоруссия, Казахстан, Украина, Латвия, Армения, Азербайджан. Например, при определении резидентства юридического лица по ст. 4 «Резидент» Модельной конвенции ОЭСР Азербайджан оставил за собой право использовать критерии «инкорпорации» и «фактического места нахождения органов юридического лица». Россия, Белоруссия, Азербайджан и ряд других стран оставили за собой право включить «место инкорпорации» (или регистрации для Белоруссии и Вьетнама) в п. 1 ст. 4 Модельной налоговой конвенции ОЭСР в качестве одного из основных, а не вспомогательных критериев для определения резидентства юридического лица // OECD Model Tax

Таким образом, действующие правила ОЭСР позволяют учесть мнение различных государств, как входящих в состав членов ОЭСР, так и являющихся наблюдателями ОЭСР или иным образом заинтересованных в участии в заседаниях Налогового комитета ОЭСР по доработке и дополнению Модельной налоговой конвенции ОЭСР и официальных постатейных Комментариев к ее тексту.

Комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР имеют существенное значение в реализации межгосударственного сотрудничества по налоговым вопросам. Как утверждает Шахматъев А.А., Комментарии ОЭСР носят официальный характер, разрабатываются и утверждаются совместно с соответствующей редакцией Модельной конвенции ОЭСР, составляя единое целое²⁹³. Винниченко А.Д. отмечает, что «комментарии к Модельной конвенции ОЭСР являются одним из наиболее широко распространённых и используемых правовых инструментов для толкования положений договоров об избежании двойного налогообложения», «текст Комментариев ОЭСР включает в себя много примеров и прецедентов, взятых из случаев реальной жизни, ... что делает Комментарии ОЭСР широко применимыми на практике»²⁹⁴.

Постатейные Комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР (в ред. от 2017 г.) отличаются большой детализацией исторического и фактического материала и достигают 1300 страниц, из которых около 200 страниц посвящены позициям государств, не являющихся членами ОЭСР, включая Российскую Федерацию. Для сравнения отметим, что Комментарии к Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи не превышают 45 страниц, а Комментарии к Модельному налоговому соглашению ОЭСР – 20 страниц. Тем самым Комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР представляют особую ценность как для специалистов в области международного налогового права, так

Convention on Income and on Capital (July 15, 2014). Commentaries. Reservation of Albania, Armenia, Azerbaijan, Belarus, Bulgaria, Colombia, Estonia, Indonesia, Latvia, Lithuania, Russia, Thailand, Ukraine and Vietnam on the Article 4.

²⁹³ Шахматъев А.А. Международное налоговое право. С. 663.

²⁹⁴ Винниченко А.Д. Статус комментариев ОЭСР в России и вопросы бенефициарной собственности // Экономика и Право. 2015. № 5-6. С. 56-57.

и для государств, заключивших двусторонние международные договоры на основе Модельной налоговой конвенции ОЭСР. В связи с этим, потребность в определении правового статуса Комментариев значительно возрастает.

Многие ученые утверждают, что Комментарии ОЭСР к Модельной налоговой конвенции ОЭСР являются средством толкования международных договоров²⁹⁵. Как отмечает Хаванова И.А., официальные комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР стали авторитетным и распространенным руководством по толкованию двусторонних международных договоров, основанных на Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Это утверждение применимо и к государствам, которые не являются членами ОЭСР²⁹⁶, в том числе и к Российской Федерации, у которой большая часть действующих договоров об избежании двойного налогообложения основаны именно на Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

Оценка правового статуса Комментариев ОЭСР осуществляется на основе статей 31 и 32 Венской конвенции о праве международных договоров 1969 г. (далее – Венская конвенция)²⁹⁷. Так, Комментарии ОЭСР рассматриваются специалистами в качестве документа, направленного на раскрытие обычного значения терминов договора (п. 1 ст. 31 Венской конвенции) или на установление контекста договора (п. 2 ст. 31 Венской конвенции)²⁹⁸. Далее, Комментарии ОЭСР оцениваются учеными как соглашение о толковании договора и его применении или как практика применения договора (п. 3 ст. 31 Венской конвенции)²⁹⁹, а также как документ, способствующий установлению специального значения терминов (п. 4 ст. 31 Венской конвенции). Наконец, Комментарии ОЭСР могут трактоваться как дополнительное средство уяснения смысла содержания конкретных норм,

²⁹⁵ Винниченко А.Д. Статус комментариев ОЭСР в России и вопросы бенефициарной собственности. С. 56-57; Хаванова И.А. Особенности толкования международных налоговых договоров. С. 80-84.

²⁹⁶ Хаванова И.А. Особенности толкования международных налоговых договоров. С. 80-84.

²⁹⁷ Венская конвенция о праве международных договоров от 23.05.1969 // Ведомости Верховного Совета СССР. 1986. № 37. Ст. 772.

²⁹⁸ Linderfalk U., Hilling M. The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/ Ambulatory – Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law // Nordic Tax Journal. 2015. No. 1. P. 42.

²⁹⁹ Vogel K. Double Tax Treaties and Their Interpretation // Berkeley Journal of International Law. 1986. Vol. 4. No. 1. P. 40.

облаченное в форму подготовительных материалов или обстоятельств заключения договора³⁰⁰, которые согласно статье 32 Венской конвенции могут обосновать и подкрепить значение, полученное в результате применения положений статьи 31 Венской конвенции либо уточнить его в случае неясности или явной абсурдности результата³⁰¹.

Следует согласиться с мнениями специалистов о возможности использования Комментариев к Модельной налоговой конвенции ОЭСР в качестве основного средства толкования, прежде всего, терминологии двусторонних международных договоров об избежании двойного налогообложения, заключенных на ее основе. В связи с тем, что определенность относительно правового статуса Комментариев ОЭСР и их обязательности не достигнута, государствам рекомендуется предусматривать в двусторонних договорах возможность использования официальных Комментариев к Модельной налоговой конвенции ОЭСР для целей толкования в тексте международных договоров или в протоколах к ним. Данный тезис применим и к иным модельным документам, имеющим большое значение для обеспечения эффективного межгосударственного налогового сотрудничества.

Если же правовой статус Комментариев в конкретном международном договоре не определен, то их применение и использование может различаться между разными государствами или между различными государственными органами внутри одного государства. Для раскрытия подобной ситуации, имеющей место в Российской Федерации, целесообразно обратиться к правоприменительной практике налоговых и судебных органов Российской Федерации.

В целом, правоприменительная практика налоговых органов России следует по пути использования Комментариев к Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Так, например, указанные Комментарии используются Министерством финансов

³⁰⁰ Linderfalk U., Hilling M. The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/ Ambulatory – Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law. P. 47.

³⁰¹ Cleave B. Judicial interpretation of Tax Treaties - Educating the Judges? // Bombay Chartered Accountants Journal. 2005. Vol. 39. Part 2. Pp. 44-46.

Российской Федерации, Федеральной налоговой службой и ее подразделениями уже более десятка лет при подготовке ответов на поступающие от налогоплательщиков запросы, касающиеся толкования и применения международных договоров Российской Федерации по налоговым аспектам³⁰². Для обозначения использования Комментариев к Модельной налоговой конвенции ОЭСР данными органами указываются различные формулировки, однако, без фигурирования в ответах оснований для соответствующего использования Комментариев: «согласно Комментариям», «противоречит положениям Комментариев», «позиция Минфина не противоречит сложившейся международной налоговой практике и закреплена в Комментариях», «целесообразно принять во внимание Комментарий»³⁰³.

В судебной правоприменительной практике России также можно наблюдать общую тенденцию использования Комментариев к Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Действительно, в решениях судебных органов Российской Федерации за последние годы стали все чаще появляться упоминания Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Комментариев к ней. Формулировки ссылок, приводимых в решениях арбитражных инстанций, также разнятся и включают, среди прочего, следующие фразы: «согласно Комментариям ОЭСР»³⁰⁴, «в официальном комментарии ОЭСР к Модельной конвенции»³⁰⁵, «необходимо

³⁰² Мачехин В. А. Проблемы применения и толкования налоговых договоров РФ в целях налогового планирования // Юрист. 2011. № 7. С. 17-18.

³⁰³ Пекарская М.С. Обзор российской правоприменительной практики в части толкования Модельной налоговой конвенции ОЭСР. С. 218; «При этом следует учитывать, что международные соглашения об избежании двойного налогообложения основываются на Модельной конвенции по налогам на доход и капитал Организации экономического сотрудничества и развития, таким образом, при возникновении противоречий в толковании положений международных соглашений следует обращаться к официальным комментариям к ней, содержащим толкование ее положений» // Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 04.06.2015 № 03-09-13/32514 «Налог на прибыль организаций: о ставке налога в отношении дивидендов, выплачиваемых российской организацией кипрской организации, имеющей постоянное представительство в Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

³⁰⁴ Постановление Федерального арбитражного суда Московской области от 28.02.2013 по делу № А40-65284/11-91-279 ЗАО «Ликёро-водочный завод «Топаз» [Электронный ресурс]; Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 06.05.2013 по делу № А33-7550/2012 ООО «ЮИИ-Сибирь» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

³⁰⁵ Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.06.2013 по делу № А56-67691/2012 ООО «Рольф Эстейт Санкт-Петербург» [Электронный ресурс]; Постановление Федерального

учитывать п. ... комментариев к статье ... Модельной конвенции ОЭСР»³⁰⁶, «в соответствии с комментариями к модели Конвенции по налогам на доход и капитал Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), которыми руководствуются компетентные органы договаривающихся государств при применении Соглашения»³⁰⁷; «исходя из общих правил толкования международных договоров об избежании двойного налогообложения, применяемых в практике ОЭСР»³⁰⁸ и т.п.³⁰⁹

В качестве примеров рассмотрим отдельные судебные дела, в которых использовались Комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Анализ российской правоприменительной практики позволил выделить две ключевые группы дел, формирующиеся в зависимости от выявления основного места осуществления предпринимательской деятельности и применения правила недостаточной капитализации.

Так, в соответствии с пунктом 4 статьи 5 Комментариев к Модельной налоговой конвенции ОЭСР при определении вида деятельности иностранного хозяйствующего субъекта следует исходить из соображений о том, насколько совпадает основная цель функционирования юридического лица на текущем – как постоянном – месте деятельности с ведущими целями зарубежной компании. В деле «Медас Трейдинг АГ»³¹⁰ объем полномочий и фактически осуществляемые действия персонала явились основанием для признания швейцарского юридического лица организацией, ведущей деятельность в Российской Федерации как представительство – на постоянной основе; такой вывод был сделан на основе

арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 31.01.2012 по делу № А45-3310/2011 ООО «Терминал Сибирь» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

³⁰⁶ Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.09.2010 по делу № А56-6861/2010 ООО «Гид Лаурэт Нуэль Восток» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

³⁰⁷ Постановление Федерального арбитражного суда Московской области от 02.08.2012 по делу № А40-58575/11-129-248 «Медас Трейдинг АГ» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

³⁰⁸ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2010 по делу № 09АП-25911/2010-АК ОАО «Российские железные дороги» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

³⁰⁹ Пекарская М.С. Обзор российской правоприменительной практики в части толкования Модельной налоговой конвенции ОЭСР. С. 218.

³¹⁰ Постановление от 02.08.2012 по делу «Медас Трейдинг АГ».

Комментариев ОЭСР. В деле ООО «Гид Лаурэт Нуэль Восток»³¹¹ арбитражным судом были использованы подобные основания для выводов с опорой на ст. 5 Модельной налоговой конвенции ОЭСР³¹².

В основу решений российских арбитражных судов по некоторым делам в отношении отступления от правил о недостаточной капитализации, содержащих заключение о приоритете использования внутренних законодательных норм о контролируемой задолженности, положены комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Примером могут служить дела ООО «Омега-Премиум»³¹³ и ОАО «Угольная компания «Северный Кузбасс»³¹⁴, в которых обращение к п. 3 Комментариев к ст. 9 соглашений послужило аргументированием того, что указанные комментарии могут быть применимы и для установления, была ли ссуда выдана фактически либо же являлась платежом, таким, как вклад в акционерный капитал, и для определения процента по займу³¹⁵.

Тем самым, рассмотрение практической деятельности российских судебных органов можно резюмировать выводом о том, что при разрешении налоговых споров судами учитываются доводы, опирающиеся на Комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР³¹⁶. В обосновании подобной практики лежат следующие аргументы: а) «Официальные Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР содержат ключевые принципы международного налогового права»³¹⁷; б) Модельная налоговая конвенция ОЭСР как рамочный документ является актом, «...устанавливающим общие принципы и подходы к устранению двойного

³¹¹ Постановление от 14.09.2010 по делу ООО «Гид Лаурэт Нуэль Восток».

³¹² Пекарская М.С. Обзор российской правоприменительной практики в части толкования Модельной налоговой конвенции ОЭСР. С. 218-219.

³¹³ Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.03.2012 по делу № А56-73753/2010 ООО «Омега-Премиум» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

³¹⁴ Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 15.11.2011 по делу № 8654/11 ОАО «Угольная компания «Северный Кузбасс» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

³¹⁵ Пекарская М.С. Обзор российской правоприменительной практики в части толкования Модельной налоговой конвенции ОЭСР. С. 219.

³¹⁶ Винниченко А.Д. Статус комментариев ОЭСР в России и вопросы бенефициарной собственности. С. 57-58.

³¹⁷ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.06.2013 по делу № 09АП-3696/2013 «Кредит Европа Банк» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

налогообложения»,³¹⁸ положенным в основу большинства двусторонних межгосударственных договоров по вопросу избежания двойного налогообложения;³¹⁹ в) официальная трактовка положений Модельной налоговой конвенции ОЭСР, содержащейся в Комментариях к последней, «...приобретает обязательный характер в результате действия принципа идентичности толкования и понимания международно-правового договора при заключении двустороннего договора об избежании двойного налогообложения с государством-членом ОЭСР»³²⁰.

При этом следует отметить, что обоснование сторонами судебных разбирательств своих доводов с опорой на указанные Комментарии не всегда учитываются при вынесении решений судебными инстанциями Российской Федерации. Так, установлены случаи, когда в постановлениях судебных органов Российской Федерации не находит отражения действительное обоснование сторонами своей позиции со ссылкой на Комментарии ОЭСР³²¹. Возможны варианты фактического использования положений, сформулированных в Комментариях ОЭСР, без ссылки на них в судебных решениях, как это имело место в деле «Гринси Холдингс Лимитед»³²².

³¹⁸ Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 08.02.2012 по делу № А56-23858/2011 ООО «СРВ-Папула» [Электронный ресурс]; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.07.2012 по делу № 09АП-18777/2012-АК ООО «Рулог» [Электронный ресурс]; Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.12.2012 по делу № А56-29638/2012 ООО «Рольф Эстейт Санкт-Петербург» [Электронный ресурс]; Постановление от 16.03.2012 по делу ООО «Омега-Премиум» [Электронный ресурс]; Постановление от 15.11.2011 по делу ОАО «Угольная компания «Северный Кузбасс» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

³¹⁹ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.09.2011 по делу № 09АП-21988/2011-АК ООО «ВымпелКом-Инвест» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

³²⁰ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.10.2011 по делу № А40-1164/11-99-7 ООО «Нарьянмарнефтегаз» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

³²¹ Мачехин В.А. Влияние на развитие финансового права РФ документов Организации экономического сотрудничества и развития // Материалы международной научно-практической конференции «Государство и право: вызовы XXI века». – М.: Элит, 2009. С. 114-116; Пекарская М.С. Обзор российской правоприменительной практики в части толкования Модельной налоговой конвенции ОЭСР. С. 219.

³²² Содержание Комментариев использовалось при выявлении степени автономности функционирования агента по отношению к компании // Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 21 июня 2005 г. по делу № А56-26540/04 «Гринси Холдингс Лимитед» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

Не приходится считать редкостью постановления, иллюстрирующие отсутствие готовности арбитражных судов РФ в некоторых случаях принимать во внимание ссылки на Модельную налоговую конвенцию ОЭСР и Комментарии к ней. Примером такого положения вещей могут служить учтенные судом аргументы компании «Eastern Value Partners Limited» как налогоплательщика³²³ о невозможности применения к делу Комментариев к Модельной налоговой конвенции ОЭСР на том основании, что Российская Федерация не является членом ОЭСР³²⁴.

Судебным решением по делу ООО «ФБ-Лизинг» также не поддержаны попытки налогового органа Российской Федерации применить правила недостаточной капитализации к правовым отношениям, отраженным в договоре об избежании двойного налогообложения с Германией. Основанием для судебного решения стало указание на то, что Комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР «не являются нормативными документами» и ссылка на них «несостоятельна», а также что ОЭСР лишь вырабатывает рекомендации государствам-членам «...по совершенствованию финансовой и налоговой политики, и не является источником права в смысле правоприменения непосредственно в таких странах»³²⁵ (имеется в виду ФРГ)³²⁶.

Тем самым подтверждается, что учет российскими судами аргументации сторон, основанной на Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Комментариях к ней, может считаться в большей степени исключением, чем отражающей общую тенденцию закономерностью.

Важно подчеркнуть, что точка зрения Высшего Арбитражного суда РФ (далее – ВАС РФ), не всегда остается последовательной в отношении применения

³²³ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.12.2012 по делу № 09АП-33421/2012-АК «Eastern Value Partners Limited» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

³²⁴ Пекарская М.С. Обзор российской правоприменительной практики в части толкования Модельной налоговой конвенции ОЭСР. С. 220.

³²⁵ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2009 по делу № 09АП-25019/2009-АК ООО «ФБ-Лизинг» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

³²⁶ Пекарская М.С. Обзор российской правоприменительной практики в части толкования Модельной налоговой конвенции ОЭСР. С. 219-220.

Комментариев ОЭСР. Так, при выработке позиции по делу с применением правил тонкой капитализации в Постановлении ВАС РФ были учтены Комментарии к ст. 9 Модельной налоговой конвенции ОЭСР по поводу ассоциированности компаний; при этом Комментарии относительно процентов (ст. 10) и недискриминации (ст. 11), в которых отражаются обязательные условия, требуемые для применения самого правила о тонкой капитализации, учтены не были³²⁷.

Рассмотренные судебные дела свидетельствуют о необходимости выработки единой, согласованной на государственном уровне позиции относительно толкования и применения не только Комментариев к Модельной налоговой конвенции ОЭСР, но и самой Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

Таким образом, с одной стороны, во избежание несогласованности между государствами рекомендуется включать в двусторонние договоры, предусматривающие избежание двойного налогообложения с учетом Модельной налоговой конвенции ОЭСР, положения о возможности толкования указанных двусторонних договоров с использованием Комментариев к Модельной налоговой конвенции ОЭСР. С другой стороны, отсутствие подобного упоминания Комментариев не влечет запрета на использование Комментариев при толковании двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения, однако, как показала практика, это может приводить к ситуации неединообразного толкования и применения двусторонних международных договоров.

В связи с изложенным, предлагается на уровне Верховного суда Российской Федерации принять соответствующее разъяснение следующего содержания: «При осуществлении правосудия суды Российской Федерации должны иметь в виду, что двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения принимаются на базе Типового соглашения Российской Федерации, которое, в свою очередь, основано на Модельной налоговой конвенции ОЭСР по налогам на

³²⁷ Пекарская М.С. Обзор российской правоприменительной практики в части толкования Модельной налоговой конвенции ОЭСР. С. 219-220.

доход и капитал. При толковании двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения судам необходимо учитывать, что официальные Комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР содержат ключевые принципы международного налогового права и должны быть приняты во внимание судами Российской Федерации».

После сравнительной характеристики целей, структуры и правового статуса многосторонних международных актов об обмене налоговой информацией следует перейти к описанию самих норм, содержащихся в данных международных актах. Сравнительно-правовой анализ положений об обмене налоговой информацией предлагается представить на основе статьи 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, ставшей базисом для современных правил обмена налоговой информацией.

Вводные положения об обмене налоговой информацией касаются целей обмена и сферы его действия в соответствии с нормами Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

Согласно пункту 1 статьи 26, обмен налоговой информацией преследует три основные цели: а) увеличение эффективности процесса налогообложения, реализуемого органами государственной власти и органами местного самоуправления; б) улучшение применения и обеспечение выполнения положений Модельной налоговой конвенции ОЭСР; в) пресечение деятельности по уклонению от уплаты налогов или мошеннической деятельности в сфере налогообложения. Несмотря на то, что перечисленные цели обмена налоговой информацией были включены еще в первоначальные редакции Модельной налоговой конвенции ОЭСР 1963 г. и 1977 г., они сохраняют свою актуальность и сегодня.

Осуществление обмена налоговой информацией не ограничено лицами-резидентами договаривающихся государств (по ст. 1 Модельной налоговой конвенции ОЭСР) и налогами, входящими в сферу действия конвенции (по ст. 2 Модельной налоговой конвенции ОЭСР).

Основные правила обмена налоговой информацией включают, прежде всего, обеспечение защиты обмениваемой информации. Так, пунктом 2 статьи 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР устанавливается режим конфиденциальности информации, базовые положения которого заключаются в следующем: предполагаемая к обмену налоговая информация носит закрытый характер, подлежит защите согласно внутреннему законодательству государства, получившего информацию, и, следовательно, не допускается ее разглашение³²⁸. Данные нормы имеют существенное значение в силу направленности на защиту прав налогоплательщиков.

Отметим, что в Модельной налоговой конвенции ОЭСР содержатся исключения из режима конфиденциальности обмениваемой информации, предполагающие два вида ситуаций, когда разглашение подобной информации допустимо.

Первая ситуация затрагивает раскрытие налоговой информации, обладающей характером конфиденциальности, лицам и уполномоченным органам, в том числе судебным и административным органам, в чью компетенцию входит налогово-правовая проблематика. К ним относятся все лица и органы, осуществляющие начисление и сбор налогов, обеспечивающие исполнение либо преследование лиц в процессе реализации решений о взимании налогов, рассматривающие жалобы по поводу налогообложения в апелляционном порядке либо осуществляющие надзор за данным видом деятельности. Указанные лица и органы обязаны использовать конфиденциальную информацию только в перечисленных целях и вправе ее разглашать в рамках открытых судебных заседаний и в решениях суда. Как представляется, данное положение логично вытекает из существа международных отношений в целом и международных налоговых отношений в частности – именно уполномоченные государственные органы непосредственно реализуют суверенитет государства, в том числе налоговый суверенитет.

³²⁸ Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 121, 129.

Вторая ситуация о допустимости раскрытия конфиденциальной информации, подлежащей обмену и содержащей сведения о налогах и налогоплательщиках, имеет более широкий охват. Предполагается, что подлежащая обмену налоговая информация может быть раскрыта во всех иных случаях, когда раскрытие конфиденциальной информации допустимо, и в прочих, не перечисленных в Модельной налоговой конвенции ОЭСР целях. При этом в обязательном порядке должны быть соблюдены две предпосылки для подобного раскрытия информации. Согласно первому условию, такая возможность должна быть предусмотрена национальным законодательством обоих договаривающихся государств, задействованных в процессе передачи информации. В соответствии со вторым условием, предоставивший информацию компетентный орган одного из договаривающихся государств должен выразить согласие на подобное использование информации.

Из обязанности предоставления налоговой информации предусмотрены исключения. Так, согласно пункту 3 статьи 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР договаривающиеся государства, вне зависимости от содержания положений пунктов 1 и 2 статьи 26, не обязаны: а) проводить административные мероприятия, которые противоречат внутреннему законодательству или административной практике любого из договаривающихся государств; б) передавать информацию, которую невозможно получить по внутреннему законодательству или в ходе обычной административной практики любого из договаривающихся государств; в) передавать сведения, содержащие торговую, предпринимательскую, промышленную, коммерческую или профессиональную тайну или торговый процесс, или информацию, раскрытие которой противоречило бы публичному порядку любого из договаривающихся государств³²⁹. Все перечисленные основания направлены на защиту интересов государства (а и в), а также на исключение асимметричных ситуаций (б), в которых одной из договаривающихся сторон необходимо осуществить множество

³²⁹ Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 121, 129.

действий, превышающих количество действий, совершенных другим договаривающимся государством.

Стоит отметить, что в 2005 г.³³⁰ в статью 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР были внесены существенные изменения, коснувшиеся двух нововведений.

Пунктом 4 ст. 26 предусматривается обязанность государства принять все возможные меры для получения запрашиваемой у него информации, даже если это государство не заинтересовано в такой информации для собственных налоговых целей. Иными словами, государство не вправе отказать в предоставлении запрашиваемой информации по причине отсутствия собственной внутренней заинтересованности в запрашиваемой информации.

Пунктом 5 статьи 26 введено исключение из пункта 3 статьи 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, согласно которому договаривающееся государство не вправе отказать в предоставлении запрашиваемой у него информации, основываясь только на том факте, что такой информацией владеет банк, иное финансовое учреждение, номинальный держатель, агент или поверенный, или на том факте, что информация касается прав собственности лица³³¹. Данное положение ограничило государства в возможности ссылаться на наличие охраняемой законом банковской тайны в качестве основания для отказа в предоставлении налоговой информации, ставшей предметом запроса иностранного государства. Примечательно, что наибольшие трудности в реализации данного положения испытывали Австрия, Бельгия, Швейцария и Люксембург, которые сделали заявление о том, что они оставляют за собой право не включать положения пункта 5 статьи 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР в двусторонние международные договоры, заключаемые ими на основе указанной Конвенции. Однако впоследствии в русле глобальных тенденций развития международного информационного обмена по налоговым вопросам названные страны были включены в черный список стран ОЭСР и вынужденно

³³⁰ Changes to the OECD Model Tax Convention, approved by the Committee on Fiscal Affairs (June 1, 2004).

³³¹ Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 122, 129.

сняли ранее сделанную оговорку к статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

Как отмечалось ранее, Модельная налоговая конвенция ОЭСР имеет много общих черт с Модельной налоговой конвенцией ООН – этот же тезис применим к правилам обмена налоговой информацией. Рассмотренные ранее положения статьи 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР аналогичны положениям статьи 26 Модельной налоговой конвенции ООН. Единственное значимое различие касается пункта 2 статьи 26 Модельной налоговой конвенции ООН, которая в качестве правовых оснований для разглашения предоставленной конфиденциальной информации указывает на возможность раскрытия данной информации лицам и уполномоченным органам договаривающегося государства, осуществляющим деятельность по непосредственному налогообложению или в связи с ним и только в указанных целях. Разглашение переданной информации иным лицам и в иных целях пунктом 2 статьи 26 Модельной налоговой конвенции ООН, в отличие от Модельной налоговой конвенции ОЭСР, не предусмотрено³³². Из этого следует, что положения Модельной налоговой конвенции ОЭСР об обмене налоговой информацией предусматривают больше возможностей для государств в части согласования правомерных способов раскрытия конфиденциальной информации, нежели положения Модельной налоговой конвенции ООН.

В последней редакции статьи 26 Модельной налоговой конвенции ООН было введено еще одно положение. Так, пункт 6 названной статьи предусматривает возможность компетентных органов договаривающихся государств в ходе консультаций разрабатывать различные способы и методы реализации обмена налоговой информацией согласно пункту 1 статьи 26 Модельной налоговой конвенции ООН. Данное положение не имеет принципиального значения и указывает на необходимость согласования договаривающимися государствами организационной составляющей процесса

³³² Модельная конвенция ООН «Об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами» (ред. 2011 г.). Ст. 26.

обмена налоговой информацией. Отсутствие данного положения в Модельной налоговой конвенции ОЭСР не влечет запрета или отсутствия необходимости в согласовании процедурных аспектов обмена налоговой информацией между государствами, чей двусторонний договор об избежании двойного налогообложения был основан на Модельной налоговой конвенции ОЭСР, а не Модельной налоговой конвенции ООН.

Таким образом, статьи 26 Модельных налоговых конвенций ОЭСР и ООН имеют небольшие расхождения в части обмена налоговой информацией, которые, однако, с учетом правовой природы и статуса данных документов, могут быть изменены в двусторонних договорах по усмотрению государств.

Сравнивая положения Модельной налоговой конвенции ОЭСР с соответствующими положениями Модельного налогового соглашения ОЭСР и Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи, стоит отметить, что все три указанных документа регулируют обмен налоговой информацией по запросу иностранного государства, автоматически и спонтанно³³³. При этом, в Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи указанные формы обмена отражены в самом документе, в то время как Модельная налоговая конвенция ОЭСР и Модельное налоговое соглашение ОЭСР изначально были направлены на реализацию обмена налоговой информацией по запросу. В 2015 г. Модельное налоговое соглашение ОЭСР было дополнено Модельным Протоколом, целью которого стало расширение сферы действия Модельного налогового соглашения ОЭСР по желанию соответствующих государств в части автоматического и спонтанного обмена налоговой информацией³³⁴. С целью более подробной характеристики основных форм обмена налоговой информацией остановимся на некоторых наиболее значимых процедурных аспектах обмена налоговой информацией на примере положений Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи.

³³³ Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» 1988 г. (ред. 2010 г.). Ст. 5-7; OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 15, 2014). Art. 26; Model OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2015). Art. 5.

³³⁴ Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a Tax Information Exchange Agreement (2015). – Paris: OECD Publishing, 2015.

Согласно Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи информация подлежит межгосударственному обмену, если она «предположительно относится к администрированию или обеспечению соблюдения законодательства в отношении налогов»³³⁵, входящих в сферу действия Конвенции. К данным налогам относятся налоги на прибыль, доход и прирост капитала, чистые активы, имущество, полученное в наследство или в дар, недвижимость, акцизы, налог на добавленную стоимость, налог с продаж и иные виды налогов, взимаемые государственными органами или органами местного самоуправления, за исключением таможенных пошлин³³⁶. Аналогичное положение содержится и в Модельной налоговой конвенции ОЭСР, и в Модельном налоговом соглашении ОЭСР.

Расширительная формулировка статьи об информации, подлежащей обмену (т.е. информации, которая является предположительно относящейся) имеет целью исключить ситуации отказа запрашиваемых государств в предоставлении налоговой информации в тех случаях, когда запрашивающее государство не имеет возможности подтвердить тот факт, что требуемая информация является центральным элементом осуществляемого расследования в запрашивающем государстве. В то же время расширительная формулировка статьи запрещает «подбор компрометирующих материалов» (англ. – «fishing expeditions») со стороны запрашивающих государств – ситуаций, когда запрашивающее государство, основываясь на перспективе получения выгод, делает многочисленные запросы сведений значительного объема у других государств. К «fishing expeditions» относится наведение справок либо проведение расследования без точно составленного плана действий или без четко очерченной цели, в надежде обнаружить полезную информацию, которая впоследствии может привести к налогообложению и/ или уголовному преследованию³³⁷.

Обмен информацией может осуществляться не только в отношении определенных налогоплательщиков и категорий налогов, входящих в сферу

³³⁵ Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» 1988 г. (ред. 2010 г.). Ст. 4.

³³⁶ Там же. Ст. 2.

³³⁷ Model OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2015). Commentary. Para. 3.

действия Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи, но и вопросов налогового администрирования и обеспечения нормативного соответствия, например, средств анализа и снижения рисков или схем налоговой оптимизации. В этом смысле обмен информацией по налоговым вопросам реализует функцию обеспечения правовой помощи между государствами в части взаимного обмена опытом и проведения совместных научных и иных просветительских мероприятий, что, однако, находится за рамками настоящего исследования.

Конвенция СЕ/ОЭСР о налоговой помощи наиболее сжато и полно раскрывает способы обмена налоговой информацией. В соответствии с названной Конвенцией межгосударственный обмен налоговой информацией может осуществляться пятью основными способами: а) по запросу иностранного государства; б) инициативно (спонтанно); в) автоматически; г) в рамках проведения одновременных налоговых проверок; д) налоговых проверок за границей³³⁸. Указанный перечень не является исчерпывающим и может быть расширен по согласованию участниками Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи.

Обмен информацией по запросу осуществляется при наличии соответствующего волеизъявления со стороны иностранного государства. Запрос иностранного государства об обмене налоговой информацией касается конкретных лиц или операций³³⁹. Конвенция СЕ/ОЭСР о налоговой помощи устанавливает требования к содержанию такого запроса. Запрос включает следующие сведения: а) название и реквизиты государственного органа или агентства, инициировавшего запрос, с которым обращаются компетентные власти государства; б) сведения о лице, ставшем предметом запроса; в) форма получения информации, требуемая запрашивающим государством; г) характер и содержание налогового требования и средства, которые могут покрыть данное требование; д) характер и содержание предоставляемого документа; е) факт соответствия

³³⁸ Explanatory Report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, amended by the 2010 Protocol. Para. 51 [Electronic resource]. – URL: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory_Report_ENG_%2015_04_2010.pdf (date of access: 01.09.2018).

³³⁹ Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» 1988 г. (ред. 2010 г.). Ст. 5, п. 1.

запроса законодательству и административной практике запрашивающего государства³⁴⁰.

Запрашиваемое государство должно принять «все необходимые меры для обеспечения запрашивающего государства запрашиваемой информацией», даже если в распоряжении запрашиваемого государства недостаточно сведений для удовлетворения запроса³⁴¹. Если в результате принятия данных мер запрашиваемым государством получена налоговая информация от третьего государства, то ее передача запрашивающему государству осуществляется с согласия данного третьего государства³⁴².

Отметим, что Модельное налоговое соглашение ОЭСР наиболее подробно раскрывает процессуальные аспекты обмена налоговой информацией, что отражается на примере обмена налоговой информацией по запросу. Так, одно из важных положений касается широкой сферы действия обмена налоговой информацией по запросу: налоговая информация предоставляется и в случае решения гражданско-правовых вопросов, связанных с налогообложением, и в случае осуществления уголовных процедур в части взимания налогов. При этом тот факт, что согласно внутреннему законодательству запрашиваемого государства конкретные действия, ставшие предметом запроса, не являются уголовно-наказуемыми, значения не имеет. Иными словами, запрос о предоставлении налоговой информации является исключением из принципа «двойного вменения», действующего в международном уголовном праве. В контексте рассматриваемых отношений правило «двойного вменения» звучало бы следующим образом: запрашиваемая информация может быть получена только в том случае, если она касается преступления, подлежащего преследованию согласно законодательству обоих государств – и запрашивающего, и запрашиваемого.

³⁴⁰ Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» 1988 г. (ред. 2010 г.). Ст. 18, п. 1.

³⁴¹ Там же. Ст. 5, п. 2.

³⁴² Explanatory Report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. Para. 51.

Автоматический обмен налоговой информацией предполагает систематическое направление информации об иностранных налогоплательщиках государству, являющемуся страной резидентства указанных лиц. Предмет и процедуры данного вида обмена, включая периодичность его осуществления, заранее согласовываются между конкретными государствами³⁴³.

Инициативный (спонтанный) обмен информацией подразумевает направление налоговой информации одним государством по собственной инициативе, при отсутствии запроса со стороны другого государства. Конвенция СЕ/ОЭСР о налоговой помощи подробно раскрывает случаи осуществления данного вида обмена налоговой информацией. Перечень оснований включает только пять случаев и носит исчерпывающий характер. По сути, это случаи вероятных потерь в налоговой сфере одного из государств или предположение об общей полезности данной информации для иностранного государства.

Инициативный обмен осуществляется: а) если есть предположение о потерях в налоговой сфере другого государства; б) если возможно увеличение размера налогового бремени налогоплательщика в другом государстве вследствие уменьшения размера налога или освобождения от его уплаты в первом государстве; в) если вероятно уменьшение размера налога в одном из двух или в обоих государствах вследствие совершения коммерческих сделок между двумя налогоплательщиками из двух стран и проведения таких сделок через одно или более государств; г) если возможно уменьшение величины налога вследствие умышленного перераспределения прибыли в рамках группы компаний; д) если информация предположительно полезна для установления объема налогового бремени в другом государстве³⁴⁴.

В отличие от прочих форм сотрудничества, спонтанный обмен осуществляется без предварительного согласования между компетентными органами государств предмета и процедур обмена³⁴⁵. Особенно эффективно использование данного способа обмена после проведения налоговых проверок.

³⁴³ Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» 1988 г. (ред. 2010 г.). Ст. 6.

³⁴⁴ Там же. Ст. 7.

³⁴⁵ Explanatory Report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. Para. 67.

Определение информации, подлежащей обмену, остается на усмотрение компетентных органов государств. Авторы Конвенции рекомендуют обращать внимание на общезначимую информацию или информацию о значительных суммах налога, а также подкреплять обмениваемую информацию документарными доказательствами³⁴⁶.

Что касается налоговых проверок, то необходимо отметить следующее. Одновременная налоговая проверка означает договоренность нескольких государств одновременно осуществлять проведение налоговой проверки лиц или операций у себя на территории с целью произвести между собой обмен полученной информацией, в которой заинтересованы участвующие государства. Предмет и процедуры осуществления налоговых проверок согласовываются между государствами на совместных консультациях³⁴⁷. Налоговые проверки за границей подразумевают участие компетентных должностных лиц одного государства в налоговой проверке, проводимой на территории другого государства. Это происходит после направления соответствующего запроса первым государством и получения разрешения от компетентных властей второго государства. О конкретных условиях и обстоятельствах проверки компетентный орган второго государства в кратчайшие сроки сообщает компетентным лицам первого государства³⁴⁸. Как следует из представленных определений, налоговые проверки сами по себе предполагают скорее проведение организационных мероприятий с целью дальнейшего обмена полученной налоговой информацией, нежели являются самостоятельным способом обмена налоговой информацией.

Обмен может осуществляться как в устной, так и в письменной форме, а также с применением электронных средств коммуникации. В случае осуществления обмена информацией в устной форме (например, по телефону) в последующем целесообразно представить письменное подтверждение³⁴⁹.

³⁴⁶ Explanatory Report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. Para. 70, 71.

³⁴⁷ Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» 1988 г. (ред. 2010 г.). Ст. 8.

³⁴⁸ Там же. Ст. 9.

³⁴⁹ Explanatory Report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. Para. 52, 54.

Таким образом, сравнение положений Модельной налоговой конвенции ОЭСР с соответствующими положениями Модельного налогового соглашения ОЭСР и Конвенции СЕ/ОЭСР свидетельствует о том, что, во-первых, по состоянию на текущий момент все три указанных документа регулируют обмен налоговой информацией по запросу иностранного государства, автоматически и спонтанно.

Во-вторых, перечень исключений из обязательств по предоставлению налоговой информации приблизительно идентичен. Данный перечень не содержит случаев защиты банковской тайны или информации о правах собственности лица, а также случаев незаинтересованности запрашиваемого государства в такой информации для собственных налоговых целей³⁵⁰. Необходимо подчеркнуть, что перечень исключений, содержащийся в модельных документах ОЭСР, не имеет расхождений, в то время как перечень исключений из Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи намного шире и включает 4 дополнительных случая, в числе которых³⁵¹:

а) противоречие налогообложения в запрашивающем государстве общепринятым принципам налогообложения или положениям любого двустороннего договора (конвенции), заключенного между запрашиваемым и запрашивающим государствами, включая договор об избежании двойного налогообложения прибыли и дохода;

б) помещение национального лица запрашиваемого государства в неблагоприятное положение по сравнению с национальным лицом запрашивающего государства при аналогичных обстоятельствах в случае администрирования или обеспечения исполнения налогового законодательства запрашивающего государства;

³⁵⁰ Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» 1988 г. (ред. 2010 г.). Ст. 21, п. 3, 4; OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 15, 2014). Art. 26. Para. 4, 5; Model OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2015). Art. 5. Para. 2, 4.

³⁵¹ Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» 1988 г. (ред. 2010 г.). Ст. 21, п. 2; OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 15, 2014). Art. 26. Para. 3; Model OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2015). Art. 7.

в) непринятие запрашивающим государством всех возможных мер, доступных ему согласно внутреннему законодательству и административной практике (за исключением случая, когда обращение к таким мерам повлечет несоразмерные трудности);

г) очевидная несоизмеримость административных издержек запрашиваемого государства по оказанию административной помощи той выгоде, которая может быть получена запрашивающим государством.

Как следует из списка дополнительных исключений, все они направлены на обеспечение интересов запрашиваемого государства в случаях, когда запрашивающее государство не приняло во внимание требования двустороннего договора между государствами, необходимость исчерпания внутренних способов и средств сбора информации, значительные административные издержки запрашиваемого государства по получению информации, а также случаи отступления запрашивающим государством от принципа предоставления национального режима в отношении национальных лиц запрашиваемого государства. Как представляется, данные основания для отказа в предоставлении информации являются существенными и наиболее полно обеспечивающими равновесие между правовым положением двух сторон.

В-третьих, все три документа схожим образом регулируют режим конфиденциальности передаваемой информации, строго оговаривая случаи и основания для ее раскрытия³⁵².

В-четвертых, важно еще раз отметить особенности модельных документов ОЭСР. На сегодняшний день Модельная налоговая конвенция ОЭСР является одним из наиболее влиятельных и эффективных типовых соглашений, используемым множеством государств. Значимость Модельной налоговой конвенции ОЭСР отмечается и в литературе³⁵³. На основе Модельной

³⁵² Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» 1988 г. (ред. 2010 г.). Ст. 22; OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 15, 2014). Art. 26. Para. 2; Model OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2015). Art. 8.

³⁵³ Пономарева К.А. Правовые проблемы обмена налоговой информацией в Европейском союзе и Евразийском экономическом союзе. С. 75; Ла Скала А.Э. Функции и содержание международных договоров в сфере налогообложения. С. 47; Хаванова И.А. Избегание двойного налогообложения и

налоговой конвенции ОЭСР многие государства, в том числе и не являющиеся членами ОЭСР, заключают двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения. Это обстоятельство отражает одну из тенденций международно-правового регулирования в налоговой сфере, сформировавшуюся за последние десять лет – рост двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения на основе Модельной налоговой конвенции ОЭСР³⁵⁴.

Отличительной чертой Модельного налогового соглашения ОЭСР является отсутствие закрытого перечня передаваемых сведений, а также тот факт, что в нем заранее не определен объем обязательств государств-участников. Целью такого приема является привлечение все большего количества государств и территорий, в том числе мировых финансовых центров, готовых соблюдать стандарты обмена налоговой информацией.

При этом Модельное налоговое соглашение ОЭСР не устанавливает жестких требований в части применения указанных стандартов, что, несомненно, является его преимуществом. Государства свободны в выборе средств и методов имплементации данных стандартов, в том числе путем заключения международных договоров на основе Модельного налогового соглашения ОЭСР в одном из двух вариантов. Иные инструменты реализации данных стандартов также допустимы³⁵⁵.

Например, государства вправе включить положения о стандартах обмена налоговой информацией в двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения. Как правило, данные положения основаны на ст. 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, которая также содержит стандарты обмена налоговой информацией. Однако, в отличие от ст. 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, Модельное налоговое соглашение ОЭСР содержит процедурные нормы, касающиеся порядка обмена налоговой информацией. На это указывает Пустовалов Е.В., отмечая, что процессуальные нормы Модельного

предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права. С. 32-33.

³⁵⁴ Пономарева К.А. Правовые проблемы обмена налоговой информацией в Европейском союзе и Евразийском экономическом союзе. С. 75.

³⁵⁵ Model OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2015). Introduction. Para. 6.

налогового соглашения ОЭСР касаются, среди прочего, процедуры взаимного участия представителей уполномоченных государственных органов в мероприятиях налогового контроля, осуществляемых в государствах-партнерах³⁵⁶.

В заключение отметим, что представленный анализ позволяет проследить общее содержание правил ОЭСР в части обмена налоговой информацией и констатировать наличие стандартов информационной открытости (транспарентности) и обмена налоговой информацией (далее – стандарты информационной налоговой транспарентности). Общее содержание стандартов информационной налоговой транспарентности выражается в следующих минимальных требованиях: а) осуществлять обмен информацией, предположительно относящейся к налоговому администрированию и обеспечению исполнения национального законодательства государств; б) не использовать банковскую тайну и требования внутреннего законодательства государства в качестве основания для отказа в предоставлении информации; в) обеспечить наличие достоверной налоговой информации и доступность процедуры получения информации; г) обеспечить соблюдение прав налогоплательщиков и конфиденциальность предоставляемой информации. Отметим, что на современном этапе развития норм ИМОНИ в стандарты информационной налоговой транспарентности следует включить не только обмен информацией по запросу иностранного государства или инициативе одного из государств, но и реализацию обмена в автоматическом режиме.

Обобщим результаты исследования, проведенного в настоящей главе.

ОЭСР, выступая в качестве классического примера международной организации, обладает всеми характерными признаками для реализации полномочий в международной налоговой сфере. На различных этапах развития норм ИМОНИ предложения ОЭСР стали авангардом для развития международно-правового регулирования обмена налоговой информацией.

³⁵⁶ Пустовалов Е.В. Правовые основы обмена налоговой информацией с иностранными государствами: пути развития. С. 17-19.

Глобальный форум дополняет работу ОЭСР, обеспечивая оценку соответствия внутреннего законодательства государств многосторонним международным правилам. Изменение правового статуса Глобального форума после глобального финансового кризиса во многом стимулировало распространение правил международного обмена налоговой информацией.

В триаде наиболее важных международных объединений государств отдельно вычленяется поддержка со стороны «Большой двадцатки» как неформального объединений с гибкими инструментами воздействия.

При применении конкретных норм ИМОНИ необходимо учитывать правовой статус документов, содержащих международно-правовые нормы. Применение модельных документов как источников «мягкого права» возможно при включении соответствующих положений в двусторонние договоры, заключенные на основе модельных документов, либо при обеспечении согласованной позиции правоприменительных органов государства.

Сравнительно-правовой анализ Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам, Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Модельного налогового соглашения ОЭСР позволил проследить содержание стандартов информационной открытости (транспарентности) и обмена налоговой информацией. Общее содержание названных стандартов выражается в:

- 1) необходимости осуществления обмена налоговой информацией;
- 2) соблюдении принципа субсидиарности (дополнительности);
- 3) следовании принципу эквивалентности (равнозначности);
- 4) отказе от практики использования ряда оснований для непредставления запрашиваемой информации, в том числе по причине незаинтересованности запрашиваемого государства в информации или вследствие сохранения банковской тайны;
- 5) упрощении процедуры получения информации между уполномоченными органами государств;
- 6) соблюдении законных прав налогоплательщиков;
- 7) обеспечении достоверности и конфиденциальности обмениваемой информации.

Перечисленные постулаты следует дополнить необходимостью обмена налоговой информацией не только по запросу государства или его инициативе, но и в автоматическом режиме.

ГЛАВА 3. ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО ОБМЕНА НАЛОГОВОЙ ИНФОРМАЦИЕЙ НА РЕГИОНАЛЬНОМ И ДВУСТОРОННЕМ УРОВНЯХ

3.1 Специфика международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в региональных объединениях государств

Одним из наиболее эффективных способов противодействия совершению налоговых правонарушений, оказывающих негативное влияние на экономику разных стран, является координация усилий государств в рамках одного региона. В различных международных региональных организациях и интеграционных объединениях создаются собственные правила, касающиеся обмена налоговой информацией. В настоящем параграфе рассматриваются основные правила обмена налоговой информацией, существующие в Европейском союзе, Евразийском экономическом союзе, а также в иных региональных образованиях и объединениях государств.

Первым региональным объединением государств, внедрившим правила и нормы об обмене налоговой информацией между государствами-членами, является Европейский союз (далее – ЕС). Невзирая на то, что общие вопросы содержания права ЕС, его особенности и соотношение с международным правом находятся за рамками настоящего исследования, отметим ряд положений, касающихся налогообложения в ЕС в части дефиниций, источников и основ компетенции ЕС по налоговым делам.

В терминологическом аспекте для выделения вопросов налогообложения в ЕС используются, в основном, два термина – «налоговое право ЕС» и «европейское налоговое право». Приведенные термины имеют разную трактовку в доктрине международного и европейского права. Под «налоговым правом ЕС» понимается совокупность правовых норм по вопросам налогообложения,

содержащаяся в актах Европейского союза и его институтов³⁵⁷. Иными словами, «налоговое право ЕС» касается международно-правовых вопросов налогообложения, содержащихся в интеграционном праве ЕС по налоговым аспектам. В то же время «европейское налоговое право», выделяемое в качестве самостоятельной отрасли международного права, имеет более широкий предмет правового регулирования и охватывает интеграционное право ЕС и национальное налоговое право государств-членов ЕС. Иными словами, «европейское налоговое право» затрагивает и международно-правовые, и национально-правовые аспекты налогообложения в ЕС, реализуя по аналогии с правом федеративных государств двухуровневую систему налогового права³⁵⁸.

Таким образом, вопросы обмена налоговой информацией рассматриваются в настоящем исследовании в рамках «налогового права ЕС», нежели в контексте «европейского налогового права», с акцентом именно на международно-правовую составляющую регулирования указанного обмена, присущую ЕС как интеграционному образованию в целом.

Говоря об источниках «налогового права ЕС», отметим, что к ним относятся первичные и вторичные акты права ЕС, касающиеся различных аспектов налогообложения. Первичные источники налогового права ЕС включают учредительные договоры ЕС, содержащие нормы о налогообложении, в том числе изложенные в них общие принципы права ЕС.

Так, в Договоре о Европейском союзе 1992 г. можно встретить общие принципы права ЕС, применимые и к вопросам налогообложения. К данным принципам относятся принципы subsidiarity и пропорциональности. Принцип subsidiarity гласит, что по вопросам, напрямую не отнесенным учредительными договорами к исключительной компетенции ЕС, Европейский союз в лице его органов вправе принять решение на своем, наднациональном уровне, в случае явной недостаточности действий одного или нескольких

³⁵⁷ Гусейнов О.Р. Налоговое право Европейского союза // Евразийский юридический журнал. 2013. № 2 (57). С. 57.

³⁵⁸ Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М.: НОРМА, 2001. С. 14.

государств для эффективного решения рассматриваемых вопросов³⁵⁹. Принцип пропорциональности предполагает, что меры, вводимые институтами ЕС, должны соответствовать целям, изложенным в учредительных договорах ЕС, и по форме, и по своему содержанию. При наличии вариативности путей решения, институтам ЕС рекомендуется выбрать путь, сопровождаемый наименьшими ограничениями со стороны государств-членов ЕС³⁶⁰.

Договор о функционировании Европейского союза 1957 г. (далее – ДФЕС) содержит существенные положения в части налогообложения. В соответствии с ДФЕС, регулирование внутреннего рынка ЕС (включая вопросы налогообложения), представляющего собой пространство с отсутствующими внутренними границами на пути движения товаров, услуг, капитала и рабочей силы, относится к совместной компетенции ЕС и государств-членов ЕС³⁶¹. Совету ЕС как органу Союза принадлежит право принимать акты в обеспечение гармонизации налогового законодательства государств-членов ЕС в части прямых и косвенных налогов. При этом компетенция Совета ЕС в отношении гармонизации по косвенным налогам для целей создания и функционирования единого внутреннего рынка и недопущения искажения конкуренции прямо предусматривается в ДФЕС³⁶². Напротив, компетенция Совета ЕС в отношении гармонизации по прямым налогам прямо не указана в ДФЕС, однако в обоснование данной компетенции Совет ЕС использует право принимать акты, направленные на гармонизацию всех иных вопросов, которые оказывают прямое влияние на формирование и деятельность внутреннего рынка Европейского союза³⁶³. Таким образом, статьи 113 и 115 ДФЕС считаются правовым обоснованием компетенции институтов ЕС по принятию источников вторичного права ЕС по косвенным и прямым налогам соответственно.

³⁵⁹ Treaty on European Union (consolidated text). Art. 5. Para. 3 // Official Journal of the European Union, C 326/13, 26.10.2012.

³⁶⁰ Ibid. Para. 4.

³⁶¹ С правом установления правил конкуренции, необходимых для функционирования внутреннего рынка, принадлежащим Союзу в целом / Treaty on the Functioning of the European Union (consolidated text). Art. 4. Para. 2 a), 3 b) // Official Journal of the European Union, C 326/47, 26.10.2012.

³⁶² Treaty on the Functioning of the European Union (consolidated text). Art. 113.

³⁶³ Ibid. Art. 115.

Прочие немаловажные положения о налогообложении, содержащиеся в ДФЕС, включают: а) право государств-членов ЕС иметь в своем национальном налоговом законодательстве нормы, обусловленные различиями налогоплательщиков по критериям места жительства и места вложения капиталов³⁶⁴; б) запрет на введение таможенных пошлин (в том числе налогового характера) на импорт или экспорт продукции на территории государств-членов ЕС в отношениях между собой³⁶⁵; в) запрет введения дискриминационных внутренних налоговых мер в отношении товаров и услуг одного государства-члена ЕС на территории другого государства-члена ЕС³⁶⁶; г) требование об устранении юридических и налоговых барьеров в сотрудничестве государств-членов ЕС в контексте научно-технического развития ЕС³⁶⁷; д) требование о соблюдении процедурных правил принятия актов по налоговым вопросам, например, наличие единогласия в Совете ЕС при регулировании налоговых режимов государств-членов ЕС³⁶⁸ и т.п.

К источникам «налогового права ЕС» относятся и акты вторичного права ЕС, имеющие значение для гармонизации налогообложения в государствах-членах ЕС. К таким актам относятся регламенты, директивы, решения и иные акты, принятые институтами ЕС в налоговой сфере. В части прямого налогообложения гармонизация на уровне ЕС не является распространенным явлением и касается вопросов налогообложения в отношении юридических лиц. В частности, Советом ЕС были приняты три Директивы, направленные на противодействие уклонению от уплаты налогов и устранение ситуаций двойного налогообложения: Директива о материнских и дочерних компаниях³⁶⁹, Директива о слияниях и разделах³⁷⁰, Директива о процентах и роялти³⁷¹.

³⁶⁴ Treaty on the Functioning of the European Union (consolidated text). Art. 65.

³⁶⁵ Ibid. Art. 30.

³⁶⁶ Ibid. Art. 110-112.

³⁶⁷ Ibid. Art. 179. Para. 2.

³⁶⁸ Ibid. Art. 223. Para. 2.

³⁶⁹ Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // Official Journal of the European Union, L 345/8, 29.12.2011.

³⁷⁰ Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of

Все три Директивы имеют схожие сферы действия (в рамках названий) и имеют целью устранить препятствия на пути функционирования внутреннего рынка и предусмотреть недискриминационные правила налогообложения. Однако у данных актов есть существенные различия. Например, в сферу действия Директивы о материнских и дочерних компаниях входят операции, совершаемые между юридическим лицом из одной страны-участницы Европейского союза и юридическим лицом из другой. Однако Директива о материнских и дочерних компаниях не применяется к операциям, совершаемым между компанией из одной страны-участницы ЕС и ее собственным подразделением – постоянным представительством – в другом члене Европейского союза. В то же время Директива о процентах и роялти и Директива о слияниях и разделах применяются не только к компаниям, но и к постоянным представительством компаний государств-членов ЕС, а также содержат само определение постоянного представительства и условия для соответствия ему.

Принятие данных директив также было нацелено, с одной стороны, на противодействие уклонению от уплаты налогов, с другой – на устранение ситуации двойного налогообложения. Так, Директива о материнских и дочерних компаниях предусматривает налоговое освобождение и налоговый вычет в качестве способов избежания двойного налогообложения³⁷².

При этом стоит отметить, что данные директивы касаются частных случаев прямого налогообложения различных операций и сделок между юридическими лицами, деятельность которых имеет трансграничный характер на территории двух и более государств-членов ЕС. Вопросы более общего характера, связанные с уплатой таких прямых налогов, как налог на прибыль организаций, налог на доход физических лиц и т.п., в рамках ЕС не гармонизированы.

different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States // Official Journal of the European Union, L 310/34, 25.11.2009.

³⁷¹ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States // Official Journal of the European Union, L 157/49, 26.06.2003.

³⁷² Прибыль дочерней компании государства-члена ЕС, распределяемая в форме дивидендов в пользу материнской компании из другого государства-члена ЕС, освобождается от уплаты налога у источника выплаты либо вычитается из общей прибыли материнской компании.

К источникам «европейского налогового права», помимо ранее названных групп источников (первичных и вторичных источников «налогового права ЕС»), относят еще две группы правовых источников: а) международные договоры, заключенные на двусторонней или многосторонней основе Европейским союзом и/или государствами-членами ЕС по различным налоговым аспектам; б) внутреннее налоговое законодательство государств-членов ЕС. Как представляется, первая категория источников относится к международно-правовому регулированию вопросов налогообложения, однако затрагивает, скорее, не региональный уровень, а двусторонний или многосторонний уровни правового регулирования. В связи с этим указанные договоры подлежат изучению как двусторонние и многосторонние источники международного налогового права (см. параграфы 3.2 и 2.2 настоящего исследования соответственно). Источники «налогового права ЕС» отражают специфику налогообложения на уровне интеграционного образования и включают наднациональные учредительные договоры и акты институтов ЕС. Что касается внутреннего налогового законодательства государств-членов ЕС, то, исходя из более узкой трактовки «налогового права ЕС», нормы внутреннего налогового законодательства в состав указанной дефиниции не входят.

После введения базовых дефиниций и общей характеристики «налогового права ЕС» считаем возможным перейти к правовому регулированию обмена налоговой информацией на пространстве ЕС. Вопросы обмена налоговой информацией сохраняют свою актуальность и для Европейского союза³⁷³. Масштаб скрытых от официальных инстанций финансовых потоков на территории стран, входящих в ЕС, составляет порядка 20% валового внутреннего продукта и оценивается в один триллион евро в год³⁷⁴. Проведение в жизнь

³⁷³ Seer R. Overview of Legislation Practices Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters. 2015. P. 7 [Electronic resource]. – URL: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/563452/IPOL_STU\(2015\)563452_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/563452/IPOL_STU(2015)563452_EN.pdf) (date of access: 17.01.2018).

³⁷⁴ Communication from the Commission to the European parliament and the Council on concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and tax evasion including in relation to third countries [Electronic resource]. – URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2012/0351/COM_COM\(2012\)0351_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2012/0351/COM_COM(2012)0351_EN.pdf) (date of access: 01.09.2018).

обмена налоговой информацией между государствами-членами Европейского союза в сочетании с оптимальным (обоснованным и взвешенным) применением действующего в ЕС законодательства представляется наиболее эффективным способом усовершенствования налоговых процедур (взимания налогов).

«Сегодня ЕС – это интеграционное образование особого типа, гибкое (международное и государствоподобное) образование, сочетающее в себе черты международной межправительственной организации, конфедерации и федерации»³⁷⁵. Системообразующие элементы европейского правопорядка представлены международно-правовыми нормами, нормами законодательных актов институтов ЕС и решениями суда ЕС, а также нормами внутреннего права государств – членов ЕС³⁷⁶. Аналогичным образом построено правовое регулирование налоговой сферы Европейского союза, определенное как «европейское налоговое право»³⁷⁷.

В связи с более узким пониманием «налогового права ЕС», относящегося к предмету настоящего исследования, считаем необходимым более подробно остановиться на региональных документах ЕС, посвященных обмену налоговой информацией, в числе которых: а) Директива Совета ЕС 2011/16/ЕС об административном налоговом сотрудничестве (далее – Директива 2011/16/ЕС)³⁷⁸; б) Регламенты ЕС, касающиеся административного налогового сотрудничества по НДС и акцизам³⁷⁹.

Основополагающие принципы и порядок обмена налоговой информацией между заинтересованными официальными органами стран-членов ЕС отражены в Директиве 2011/16/ЕС. Сфера действия Директивы 2011/16/ЕС распространяется

³⁷⁵ Шумилов В.М. Международное право. С. 283.

³⁷⁶ Шумилов В.М. Международное экономическое право. С. 130.

³⁷⁷ Маташева О.Д. Система и источники европейского налогового права // Вестник Российского университета дружбы народов. Сер.: юридические науки. 2007. № 2. С. 73; Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право (проблемы теории и практики). С. 12.

³⁷⁸ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC // Official Journal of the European Union, L 64, 11.03.2011.

³⁷⁹ Council Regulation 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax // Official Journal of the European Union, L 268, 12.10.2012; Council Regulation 389/2012 of 2 May 2012 on administrative cooperation in the field of excise duties and repealing Regulation 2073/2004 // Official Journal of the European Union, L 121, 08.05.2012.

на взимание почти всех налогов и сборов, осуществляемых от лица органов государственной власти и органов местного самоуправления государства³⁸⁰.

В контексте эволюции правил обмена налоговой информацией на пространстве ЕС целесообразно провести сравнение Директивы 2011/16/ЕС с ранее действовавшей Директивой 77/799/ЕС³⁸¹. Отличительной чертой современной редакции Директивы 2011/16/ЕС является увеличение вариативности моделей межправительственных взаимодействий в области налогообложения. Так, наряду с обменом налоговой информацией Директивой 2011/16/ЕС расширены возможности административной взаимопомощи членов ЕС в налоговой сфере, предусматривающие такие варианты, как помощь во взимании налогов и взыскании налоговых требований, синхронное осуществление контрольных мероприятий, налаживание обмена официальными уведомлениями административного характера, оперативное формирование и предоставление обратной связи, расширение возможностей обмена опытом в указанной сфере.

Независимо от наличия подобной вариативности форм сотрудничества в сфере воспрепятствования уклонению от уплаты налогов, обмен налоговой информацией сохраняет свою значимость как получивший широкое распространение основополагающий способ административного взаимодействия по налоговым делам, без которого становится крайне затруднительным высокоэффективное осуществление иных направлений межгосударственного партнерства в налоговой сфере. В этой связи новые положения Директивы 2011/16/ЕС предписывают всем членам ЕС организовать под своей юрисдикцией узконаправленную центральную службу, координирующую и контролирующую процессы практического выполнения обмена налоговой информацией³⁸².

³⁸⁰ К числу выведенных из сферы действия Директивы 2011/16/ЕС налогов и сборов отнесены НДС и акцизы, таможенные пошлины, отчисления по обязательному социальному страхованию, сборы договорного характера и некоторые другие аналогичные обязательные платежи.

³⁸¹ Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation // Official Journal of the European Union, L 336, 27.12.1977.

³⁸² Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation. Art. 4. Para. 2-3.

Нормы Директивы 2011/16/ЕС, относящиеся к реализации трех устоявшихся в практике вариантов обмена налоговой информацией (спонтанно, автоматически и по запросу), также были заметно усовершенствованы. Так, в пределах Европейского союза под обменом информацией по запросу понимается запрашивание информации одним государством-членом Европейского Союза у другого члена ЕС с детализацией запрашиваемых сведений, как то: указанием конкретных лиц и операций, ставших предметом запроса.

В Директиве 2011/16/ЕС, пришедшей на смену Директиве 77/799/ЕС, транслируется преимущество принципа субсидиарности (*subsidiarity principle*), объединяющего обе Директивы и отмеченного в актах ОЭСР³⁸³. Этим принципом констатируется, что еще до того, как адресовать запрос государству-партнеру, запрашивающей стороне надлежит использовать все находящиеся в ее распоряжении возможности и источники получения необходимых сведений, естественно, с учетом важности достижения заявленных целей и соизмеримости с результатом издержек по получению информации.

Важным новшеством Директивы 2011/16/ЕС явилось включение в число значимых положений воспринятого из актов ОЭСР принципа эквивалентности (равнозначности)³⁸⁴, согласно которому обеспечение получения запрашиваемой информации, а также проведение всех сопутствующих мероприятий по предоставлению требуемых запрашивающему государству сведений следует выполнять на таком же высоком уровне, как если бы предоставляющее сведения государство совершало определенные действия в целях получения указанной информации для собственных целей налогообложения или по причине получения запроса от своего органа государственной власти.

В процессуальной части реализации обмена налоговой информацией по запросу следует отметить две существенные новеллы, первая из которых затрагивает форму передачи информации. Директивой 2011/16/ЕС

³⁸³ OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes as of (January 23, 2006). Para. 1. – Paris: OECD Publishing, 2006.

³⁸⁴ Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» 1988 г. (ред. 2010 г.). Ст. 11, п. 1; Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation. Art. 6. Para. 3.

предусматривается обязательность использования компьютеризированной формы передачи налоговой информации, утвержденной комиссией ЕС в целях формирования и направления запросов, а так же иных уведомлений в связи с ними³⁸⁵. При составлении запроса по принятой форме предполагается обязательное указание сведений о лице, в отношении которого запрашивается информация, и цель получения запрашиваемых сведений. В рамках ЕС государствам-членам рекомендуется активно задействовать специальную автономную сеть в качестве канала передачи налоговой информации (по НДС)³⁸⁶.

Второй новеллой регламентируется установление сроков предоставления запрашиваемых сведений, а также отправления прочих уведомлений, связанных с формированием и направлением запрашиваемой информации. В частности, срок для подтверждения получения запроса запрашиваемым государством не должен превышать 7 (семи) рабочих дней с момента получения запроса. Сроки предоставления запрашиваемой информации варьируются следующим образом: до 2 (двух) месяцев со дня получения запроса, в случае наличия у запрашиваемого государства интересующих государство, инициировавшее запрос, сведений; до 6 (шести) месяцев увеличивается срок получения и передачи информации в случае отсутствия интересующих инициатора сведений у запрашиваемой стороны.

Иными словами, в новых правилах Директивы 2011/16/ЕС точно и последовательно отражены порядок и сроки взаимодействия государств-членов ЕС по поводу обмена налоговой информацией, в том числе в части, касающейся возможности запрашиваемого государства направить уведомление о невозможности получения им информации, ставшей предметом запроса со стороны другого государства, или об отказе в ее передаче³⁸⁷. Важно отметить, что в Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи содержится лишь общая характеристика сроков обмена информацией, сформулированная как «в

³⁸⁵ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation. Art. 20. Para. 1.

³⁸⁶ Имеется в виду Единая сеть передачи данных (англ. – «Common Communication Network», «CCN»).

³⁸⁷ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation. Art. 7.

кратчайшие сроки»³⁸⁸. Из официальных разъяснений следует, что указанные сроки соответствуют 90 (девяноста) дням со дня получения запроса.

К числу значимых новшеств Директивы 2011/16/ЕС следует отнести ограничение обстоятельств, могущих служить обоснованием для отказа в предоставлении налоговой информации запрашиваемым государством, поскольку последнему вменяется в обязанность осуществить все возможные меры по сбору запрашиваемых сведений вне зависимости от того, требуется ли указанная информация государству, инициировавшему запрос для собственных целей налогообложения³⁸⁹. При этом, сторона, в обязанность которой вменяется предоставление запрошенных данных, не вправе расценивать приведенные отступления в качестве аргумента для отказа в передаче информации, основанного только на незаинтересованности в ней запрашиваемого государства³⁹⁰. Настоящая новелла включена в Директиву 2011/16/ЕС с учетом эффективности опыта применения актов ОЭСР³⁹¹. Отметим, что отнесение к числу исключений, обосновывающих возможность отказа в предоставлении налоговой информации, защиту банковской тайны³⁹² способствует повышению информационной прозрачности в налоговых целях в рамках ЕС.

Инициативный обмен налоговой информацией подразумевает несистематическое направление информации одним государством-членом ЕС другому государству-партнеру по членству в ЕС по собственному побуждению, без запроса со стороны второго государства³⁹³. Спонтанный обмен налоговой информацией в соответствии с Директивой 2011/16/ЕС может осуществляться в

³⁸⁸ Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» 1988 г. (ред. 2010 г.). Ст. 20.

³⁸⁹ К числу исключений, допускающих отказ в предоставлении налоговой информации, относятся: противоречие законодательству запрашиваемого государства, защита коммерческой, торговой и иной тайны, охраняемой законодательством запрашиваемого государства, противоречие его публичному порядку и т.п. // Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation. Art. 17.

³⁹⁰ Ibid. Art. 18. Para. 1.

³⁹¹ Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» 1988 г. (ред. 2010 г.). Ст. 21, п. 4; OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 15, 2014). Art. 26. Para. 5.

³⁹² Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation. Art. 18. Para. 2; Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» 1988 г. (ред. 2010 г.). Ст. 21, п. 3; OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 15, 2014). Art. 26. Para. 4.

³⁹³ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation. Art. 3. Para. 10.

некоторых случаях: если одно государство небезосновательно предполагает возможное недополучение налоговых выплат другим государством; если присутствует вероятность повышения налогового бремени налогоплательщика на территории одной страны-члена ЕС вследствие освобождения от уплаты налогов (или уплаты по пониженной ставке) в другом государстве ЕС и т.п.³⁹⁴ Указанный перечень случаев инициативного обмена налоговой информацией идентичен такому же перечню, содержащемуся в ранее действовавшей Директиве 77/799/ЕС. В Конвенцию СЕ/ОЭСР о налоговой помощи³⁹⁵ включен этот же перечень случаев.

Отличие Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи от Директивы 77/799/ЕС и сменившей ее Директивы 2011/16/ЕС состоит в том, что в Директивах конкретно определено право уполномоченных органов государств-членов ЕС на спонтанную передачу друг другу любой информации налогового содержания, которая может быть полезной компетентным органам стран, входящих в ЕС³⁹⁶. Таким образом, правила и порядок обмена налоговой информацией в пределах Европейского союза потенцируют реальные возможности государств по спонтанному обмену налоговой информацией, что связано с отсутствием требований ограничиваться приведенными в указанном нормативном акте ЕС случаями в качестве оснований для инициативного обмена сведениями налогового содержания.

Директивой 2011/16/ЕС для спонтанного обмена налоговой информацией, равно как и для обмена по запросу, предусмотрены конкретные сроки³⁹⁷. В частности, обнаружение актуальных налоговых сведений влечет обязанность направить их заинтересованному государству – получателю информации – не

³⁹⁴ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation. Art. 9. Para. 1.

³⁹⁵ Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» 1988 г. (ред. 2010 г.). Ст. 7, п. 1.

³⁹⁶ Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation. Art. 4. Para. 2; Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation. Art. 9. Para. 2.

³⁹⁷ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation. Art. 10.

позднее одного месяца со дня обнаружения этой информации; на удостоверение получения информации отводится семь рабочих дней с момента ее получения.

Обязанность государств-членов ЕС по обмену любой информацией в целях корректного определения величины подлежащих удержанию налогов на прибыль и капитал подтверждена правоприменительной практикой ЕС (дело № С-420/98 Суда ЕС). Точность и правомерность определения величины налоговых выплат, наряду с предотвращением уклонения от уплаты налогов, составляет основное предназначение введения в действие Директивы 77/799/ЕС³⁹⁸. Подчеркнем, что основанием для передачи сведений налогового содержания любым государством-членом ЕС в адрес стран-партнеров по членству в Европейском союзе может служить, главным образом, не требующее доказательств предположение инициатора информирования о вероятном недополучении налоговых поступлений вторым государством-членом ЕС³⁹⁹.

Предназначение спонтанной передачи налоговой информации состоит еще и в том, чтобы предвосхитить получение налогоплательщиком необоснованных сбережений налоговых выплат (вне зависимости от величины таких сбережений) посредством своевременного направления актуальной информации государством, ее обнаружившим, до определения величины налогового бремени государством-получателем информации⁴⁰⁰. Отметим, что с учетом предназначения Директивы 2011/16/ЕС и некоторых ее норм⁴⁰¹ общий вывод Суда Европейского союза, затрагивающий правило толкования положений Директивы 77/799/ЕС в части спонтанного обмена информацией налогового содержания, применим и к соответствующим положениям действующей Директивы 2011/16/ЕС.

Автоматический обмен информацией в пределах Европейского союза специфицирован как систематическая передача заблаговременно определенной информации в отношении лиц иностранного подданства государству-члену ЕС,

³⁹⁸ Case № С-420/98 *W.N. v Staatssecretaris van Financiën* / Judgment of the Court (First Chamber) of 13 April 2000. Para. 15, 16, 22 // European Court Reports. 2000. I-02847.

³⁹⁹ *Ibid.* Para. 14.

⁴⁰⁰ *Ibid.* Para. 17, 22, 23.

⁴⁰¹ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation. Preamble. Art. 1. Para.1; Art. 9. Para. 2; Art. 28.

являющемуся страной резидентства названных лиц, без предшествующего передаче информации запроса от этого государства и с заранее установленной временной периодичностью⁴⁰². Настоящая разновидность обмена налоговой информацией реализуется в автоматическом режиме, главным образом посредством электронных средств коммуникации.

Предыдущие несколько лет отмечены ускоренным встраиванием в практику международного взаимодействия по налоговым делам именно автоматического обмена налоговой информацией⁴⁰³, что многократно отмечалось на встречах «G-20». В русле указанных тенденций в Директиву 2011/16/ЕС (2014 г.) были внесены поправки, относящиеся к расширению возможностей для осуществления обязательного автоматического обмена налоговой информацией в границах Европейского союза⁴⁰⁴. Изменения затронули проблему содержания передаваемой информации, категорий финансовых институтов, видов финансовых счетов физических и юридических лиц, порядка формирования и представления отчетности в соответствии с видом счета т.п.

Предопределенность внесения поправок в Директиву 2011/16/ЕС порождена следующими обстоятельствами. С одной стороны, к моменту составления изменений в Директиву четырнадцатью государствами-членами Европейского союза уже были подписаны в двустороннем формате договоры с США по соблюдению положений Закона США «FATCA», и стольким же членам ЕС предстояло завершить консультации по заключению аналогичных договоров⁴⁰⁵. В

⁴⁰² Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation. Art. 3. Para. 9.

⁴⁰³ Gonzalez S. The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances // *EU Tax Review*. 2016. Vol. 25. No. 3. P. 146; Lesage D. The Current G20 Taxation Agenda: Compliance, Accountability and Legitimacy. P. 37; Panayi C. Current Trends on Automatic Exchange of Information // *Singapore Management University School of Accountancy Research Paper*. 2016. S-43. P.5.

⁴⁰⁴ Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation // *Official Journal of the European Union*, L 359, 16.12.2014.

⁴⁰⁵ Государства-члены ЕС, подписавшие с США двусторонние договоры о реализации Закона США «FATCA» до 09.12.2014 г. (включительно): Австрия, Болгария, Великобритания, Венгрия, Германия, Ирландия, Испания, Литва, Мальта, Словения, Франция, Чехия, Швеция, Эстония [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx> (дата обращения: 16.05.2017).

соответствии с нормой ЕС о том, что любое государство, являющееся членом ЕС и одновременно находящееся с третьей стороной в более тесном, чем предусматривается Директивой 2011/16/ЕС, сотрудничестве, не вправе отказать в стремлении установить такого же рода взаимодействия другим странам-партнерам по членству в Европейском союзе⁴⁰⁶. Следование приведенной норме явилось побуждающим для всех членов ЕС⁴⁰⁷ фактором, приведшим к принятию решения об оформлении с США правовых отношений по поводу обмена налоговой информацией.

С другой стороны, поправки, внесенные в Директиву 2011/16/ЕС (2014 г.) иллюстрируют намерение интеграционных объединений отразить в своих нормативно-правовых актах международные стандарты прозрачности обмена информацией в целях налогообложения, выработанные ОЭСР совместно с «G-20» и Глобальным форумом⁴⁰⁸. Применение подобного рода стандартов может иметь большое значение для устойчивости развития финансовых систем. Примером такого стандарта является План действий «BEPS», разработанный под эгидой ОЭСР⁴⁰⁹.

В завершение рассмотрения специфичности Директивы 2011/16/ЕС в части осуществления автоматического обмена информацией, содержащей налоговые сведения, отметим, что внесенные в Директиву 2011/16/ЕС изменения и дополнения идентичны соответствующим положениям Закона США «FATCA» и Плана действий «BEPS», сама же процедура реализации автоматического обмена информацией требует детальной проработки. В частности, это имеет отношение к таким значимым моментам, как гарантирование конфиденциальности информации, предоставляемой в автоматическом режиме, защита прав

⁴⁰⁶ Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. Art. 19.

⁴⁰⁷ Государства-члены ЕС, подписавшие с США двусторонние договоры о реализации Закона США «FATCA» после внесения изменений в Директиву № 2011/16/ЕС от 09.12.2014 г.: Бельгия, Греция, Дания, Италия, Кипр, Латвия, Люксембург, Нидерланды, Португалия, Польша, Румыния, Словакия, Финляндия, Хорватия [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx> (дата обращения: 16.05.2017).

⁴⁰⁸ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes [Electronic resource]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency> (date of access: 16.05.2017).

⁴⁰⁹ OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013).

налогоплательщиков, а также инкорпорирование актов ЕС по данному вопросу во внутреннее право государств-членов ЕС. Так, о готовности применять процедуру автоматического обмена налоговой информацией к 1 января 2016 г. (моменту вступления в силу обновленной редакции Директивы 2011/16/ЕС) заявили практически все государства-члены ЕС. Исключение составила Австрийская Республика, присоединение которой к общей для Европейского союза системе обмена налоговой информацией было отложено до 2018 г.

Таким образом, в целях осуществления межгосударственного обмена налоговой информацией членами Европейского союза применяются международные акты, заключенные на многостороннем (межрегиональном), региональном и двустороннем уровнях. Директива ЕС 2011/16/ЕС об административном сотрудничестве в области налогообложения как основной акт регионального уровня по указанному вопросу находится в полном соответствии с нормами многосторонних международных договоров и финансовых стандартов. Подавляющее число государств-членов ЕС с 2016 г. следует требованиям, предъявляемым к обмену налоговой информацией, выработанным на региональном уровне (ЕС), особенно в части продвижения и укрепления автоматического обмена налоговой информацией (за исключением Австрии, которой до 2018 г. был предоставлен переходный период).

Еще одним региональным объединением государств, деятельность которого заслуживает внимания, является Евразийский экономический союз (далее – ЕАЭС). Появление ЕАЭС стало результатом усилий по многолетнему формированию интеграционного объединения между Россией и другими евразийскими государствами⁴¹⁰. Договор об учреждении ЕАЭС был подписан Президентами России, Белоруссии и Казахстана в мае 2014 г. и вступил в силу 1 января 2015 г.⁴¹¹ В 2015 году в состав ЕАЭС вошли Армения⁴¹² и Киргизия⁴¹³.

⁴¹⁰ Кашкин С.Ю., Четвериков А.О. Право Евразийского экономического союза: учебник / отв. ред. С.Ю. Кашкин. – М.: Проспект, 2016. С.22.

⁴¹¹ Договор «О Евразийском экономическом союзе» от 29.05.2014 [Электронный ресурс]. – URL: <https://docs.eaeunion.org/docs/ru-ru/0003610/itia> (дата обращения: 01.09.2018).

Невзирая на то, что ЕАЭС является относительно молодым интеграционным объединением, Договор о его учреждении содержит основные принципы формирования и реализации взаимодействия государств, входящих в ЕАЭС, в вопросах налогообложения, в том числе в отношении обмена налоговой информацией⁴¹⁴ (в частности, способы решения проблем налоговой сферы отражены в Разделе XVII Договора о ЕАЭС и Приложение 18 к нему⁴¹⁵). Значимыми являются положения, регламентирующие применение национальных норм для целей налогообложения ввозимых из стран-участниц ЕАЭС товаров⁴¹⁶. Необходимо отметить, что наличие правовых норм и положений, воспринятых из статьи 110 Договора о функционировании Европейского союза⁴¹⁷, предназначено для плодотворного устройства высокопродуктивного экономического сотрудничества в масштабах Евразийского экономического союза⁴¹⁸.

Важно подчеркнуть, что формированию согласованного и гармонизированного налогового законодательства «в отношении налогов, которые оказывают влияние на взаимную торговлю»⁴¹⁹ посвящены правовые нормы, отраженные в разделе XVII Договора о ЕАЭС и касающиеся главным образом косвенных налогов, как то: акцизов и налога на добавленную стоимость⁴²⁰. Осуществление обмена налоговой информацией, необходимой для обеспечения полноты уплаты косвенных налогов, происходит в соответствии с

⁴¹² Договор «О присоединении Республики Армения к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года» от 10.10.2014 (ред. от 11.04.2017) // «Бюллетень международных договоров». № 5. 2015.

⁴¹³ Договор «О присоединении Кыргызской Республики к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года» от 23.12.2014 // «Бюллетень международных договоров». № 2. 2016.

⁴¹⁴ Пекарская М.С. Особенности международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в рамках Евразийского экономического союза // *Хозяйство и право*. 2017. № 9. С. 120.

⁴¹⁵ Протокол «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг»: Приложение № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе 2014 г. [Электронный ресурс]. – URL: <https://docs.eaunion.org/ru-ru/Pages/DisplayDocument.aspx?s=bef9c798-3978-42f3-9ef2-d0fb3d53b75f&w=632c7868-4ee2-4b21-bc64-1995328ebef3&l=540294ae-c3c9-4511-9bf8-aaf5d6e0d169&EntityID=3610> (дата обращения: 01.09.2018).

⁴¹⁶ Договор «О Евразийском экономическом союзе» от 29.05.2014. Ст. 71, п. 2. Ст. 71, п. 5.

⁴¹⁷ Treaty on the Functioning of the European Union (consolidated text). Art. 110.

⁴¹⁸ Пекарская М.С. Особенности международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в рамках Евразийского экономического союза. С. 120.

⁴¹⁹ Договор «О Евразийском экономическом союзе» от 29.05.2014. Ст. 73, п. 1. Ст. 72, п. 5.

⁴²⁰ Шумилов В.М., Боклан Д.С., Лифшиц И.М. Правовые новеллы Договора о Евразийском экономическом союзе // *Российский внешнеэкономический вестник*. 2015. № 4. С. 93.

отдельным международным межведомственным договором⁴²¹, которым устанавливаются порядок обмена информацией, форма заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, правила его заполнения и требования к формату обмена⁴²².

Упомянутым международным договором стал Протоколом «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов ЕАЭС об уплаченных суммах косвенных налогов», подписанным в декабре 2009 г. (далее – Протокол 2009 г.)⁴²³. Протоколом 2009 г. определяется обязательный для официальных налоговых органов государств-участников ЕАЭС взаимный обмен сведениями о размерах осуществленных выплат по косвенным налогам, о налоговых послаблениях и освобождениях от уплаты налогов. Источниками формирования налоговой информации, предназначенной для обмена, становятся реестры заявлений, запросов и уведомлений; для соблюдения сроков предписывается трижды в течение календарного месяца (пятого, пятнадцатого и двадцать пятого числа) передавать подлежащие обмену налоговые сведения; уведомление о получении переданной информации, оформленное надлежащим образом, необходимо направить не позднее трех дней с момента получения информации⁴²⁴.

Значимым нововведением с систему обмена налоговой информацией между государствами-членами ЕАЭС, отражающим установление предмета обмена, содержания и структуры передаваемой информации, стала разработка в 2015 г. Протокола «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза для осуществления налогового администрирования» с четырьмя приложениями

⁴²¹ Договор «О Евразийском экономическом союзе» от 29.05.2014. Ст. 72, п. 3.

⁴²² Бекашев К.А., Моисеев Е.Г. Право Евразийского экономического союза: учеб. пособие. – М.: Проспект, 2015. С. 106; Пекарская М.С. Особенности международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в рамках Евразийского экономического союза. С. 120.

⁴²³ Протокол «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов» от 11.12.2009 [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

⁴²⁴ Пекарская М.С. Особенности международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в рамках Евразийского экономического союза. С. 120.

(далее – Протокол 2015 г.)⁴²⁵. Протоколом 2015 г. категоризирована подлежащая обмену налоговая информация: «...а) об отдельных видах доходов юридических лиц государств-членов ЕАЭС (дивиденды, доходы по долговым обязательствам, роялти, доходы от сдачи в аренду имущества, от отчуждения ценных бумаг, акций, паев, долей, движимого и недвижимого имущества и т.п.); б) об отдельных видах доходов физических лиц государств-членов ЕАЭС (доходы от работы по найму, вознаграждения от работы гражданско-правового характера, дивиденды, роялти, доходы от отчуждения недвижимого имущества, от отчуждения долей и т.п.); в) об отдельных видах имущества, зарегистрированного или находящегося на территории государства-члена ЕАЭС, и его собственниках или владельцах, являющихся гражданами или юридическими лицами других государств-членов (недвижимое имущество и транспортные средства)»⁴²⁶.

Протоколом 2015 г. также определены сроки обмена названной информацией⁴²⁷: в большинстве случаев осуществление обмена происходит ежегодно, не позднее 1 августа года, следующего за отчетным периодом, получение информации заинтересованным налоговым органом подтверждается в течение 10 (десяти) дней⁴²⁸.

Основными принципами обмена информацией налогового содержания в соответствии с Протоколами 2009 г. и 2015 гг. заявлены полнота, достоверность и конфиденциальность запрашиваемых и предоставляемых сведений, подлежащих защите в соответствии с национальным законодательством страны-участницы ЕАЭС, получившей указанные сведения. Предназначением межгосударственного

⁴²⁵ Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 03.11.2015 № 142 «О проекте Протокола об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза для осуществления налогового администрирования» [Электронный ресурс]. – URL: <https://docs.eaeunion.org/Pages/DisplayDocument.aspx?s={e1f13d1d-5914-465c-835f-2aa3762eddda}&w=9260b414-defe-45cc-88a3-eb5c73238076&l={8a412e96-924f-4b3c-8321-0d5e767e5f91}&EntityID=8872> (дата обращения: 01.09.2018).

⁴²⁶ Пекарская М.С. Особенности международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в рамках Евразийского экономического союза. С. 121.

⁴²⁷ Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 03.11.2015 № 142 «О проекте Протокола об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза для осуществления налогового администрирования». Приложение 1 к Протоколу, п. 6, 7. Приложение 2 к Протоколу, п. 5, 6.

⁴²⁸ Пекарская М.С. Особенности международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в рамках Евразийского экономического союза. С. 121.

оборота налоговой информации признается своевременное выявление случаев несоблюдения законодательных правил и норм налоговой сферы государств-членов Союза, проведение административных проверок и судебных разбирательств, а также осуществление принудительных взысканий сумм, подлежащих уплате в бюджеты государств⁴²⁹. Использование информации в иных целях допускается с согласия налогового органа государства-члена, предоставившего указанные сведения⁴³⁰.

В качестве официальных органов, уполномоченных осуществлять обмен налоговой информацией в автоматическом режиме, определены Министерства финансов и налоговые службы государств, входящих в ЕАЭС⁴³¹. Разработка пакетов компьютерных программ, специфицированных как программное обеспечение⁴³² для реализации оборота информации налогового содержания, находится в отдельной зоне влияния каждого национального государства⁴³³.

Тем самым, на основе Договора ЕАЭС и Протоколов 2009 г. и 2015 г. определены правовые основания для автоматического обмена информацией, содержащей сведения о формировании и уплате косвенных налогов в странах ЕАЭС. При этом преждевременно говорить о сформированности полновесной комплексной правовой базы, достаточной для всеобъемлющего и плодотворного сотрудничества государств-членов ЕАЭС в сфере обмена налоговой

⁴²⁹ Протокол «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов» от 11.12.2009. Ст. 2, 3, 5; Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 03.11.2015 № 142 «О проекте Протокола об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза для осуществления налогового администрирования». Ст. 2-4 Протокола.

⁴³⁰ Пекарская М.С. Особенности международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в рамках Евразийского экономического союза. С. 121.

⁴³¹ Уполномоченными органами, реализующими обмен налоговой информацией согласно Протоколам 2009 г. и 2015 г., являются Министерства финансов Республик Армения, Беларусь и Казахстан, а также Федеральные налоговые службы Российской Федерации и Кыргызской республики.

⁴³² Протокол «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов» от 11.12.2009. Ст. 4; Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 03.11.2015 № 142 «О проекте Протокола об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза для осуществления налогового администрирования». Ст. 2 Протокола.

⁴³³ Пекарская М.С. Особенности международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в рамках Евразийского экономического союза. С. 121.

информацией. В этой связи представляется уместным обратиться к опыту разработки, заключения и практической реализации международных правовых актов и дополнений к ним по поводу международного сотрудничества в налоговой сфере, осуществляемого различными международными организациями⁴³⁴.

Отдельно следует остановиться на участии государств-членов ЕАЭС в международных механизмах обмена налоговой информацией. В части институционального аспекта стоит отметить следующее. В ОЭСР государства-члены ЕАЭС не представлены. Россия является наблюдателем в ОЭСР, однако переговорный процесс по вступлению России в ОЭСР приостановлен. Казахстан, Армения и Россия (как единственный член «G-20» на пространстве ЕАЭС) являются участниками Глобального форума. Нормативный аспект участия стран ЕАЭС заключается в следующем. Конвенцию СЕ/ОЭСР о налоговой помощи подписали Россия (2011 г.)⁴³⁵, Казахстан (2015 г.)⁴³⁶ и Армения (2018 г.)⁴³⁷.

Из государств-членов ЕАЭС в рамках Глобального форума только законодательство Российской Федерации отмечено статусом «соответствует в значительной степени»⁴³⁸. Существенные недочеты, обнаруженные в налоговом законодательстве Республики Казахстан, явились препятствием для осуществления оценки на этапе Фазы 2⁴³⁹. В целях устранения выявленных недочетов Казахстану рекомендовано, с одной стороны, конкретизировать и расширить права и обязанности официальных инстанций, уполномоченных реализовывать международный обмен налоговой информацией (в том числе взаимодействовать с иностранными государствами в соответствии с действующими международными соглашениями). Другой стороной рекомендаций Глобального форума в целях повышения эффективности обмена информацией

⁴³⁴ Пекарская М.С. Особенности международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в рамках Евразийского экономического союза. С. 121.

⁴³⁵ Конвенция подписана Россией 03.11.2011 г. и вступила в силу для России 01.07.2015 г.

⁴³⁶ Конвенция подписана Казахстаном 23.12.2013 г. и вступила в силу для Казахстана 01.08.2015 г.

⁴³⁷ Конвенция подписана Арменией 24.01.2018 г. и на 01.09.2018 не вступила в силу.

⁴³⁸ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Russian Federation 2014: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice.

⁴³⁹ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Kazakhstan 2015. Phase 1: Legal and Regulatory Framework.

налогового содержания являются обязательное снятие режима конфиденциальности в отношении информации, подпадающей под определение банковской, и ограничение доступа к сведениям о лицах, владеющих и de facto осуществляющих управление зарубежными компаниями в зоне действия территориальной юрисдикции Республики Казахстан, а также уточнение понятия «профессиональная тайна» для повышения конструктивности его использования в заявленных целях и т.д.⁴⁴⁰. Оценка законодательства остальных стран-членов ЕАЭС Глобальным форумом не осуществлялась.

Изложенное свидетельствует о том, что в настоящее время Евразийским экономическим союзом определены правовые основания для обмена налоговой информацией в отношении косвенных налогов, а именно: акцизов и налога на добавленную стоимость. В этой связи может быть констатирована необходимость дальнейшей эволюции нормативной правовой базы в налоговой сфере в соответствии с международными актами в области налогообложения. Из всех стран-членов ЕАЭС именно Россия стала первым государством, принявшим на себя обязательства по соблюдению международных стандартов информационной открытости и обмена налоговой информацией. В направлении имплементации международных актов об обмене информацией налогового содержания движется и Республика Казахстан, что, в свою очередь, предполагает внесение значительных изменений в национальное законодательство. Остальным государствам-членам ЕАЭС⁴⁴¹ может быть рекомендовано более активное использование международных институциональных и нормативных инструментов обмена налоговой информацией.

На пространстве Содружества независимых государств (далее – СНГ) также действует ряд норм, касающихся обмена налоговой информацией между странами-участницами. Действующее Соглашение 1999 г. между государствами-участниками СНГ предусматривает, что обмен налоговой информацией является одной из форм сотрудничества государств-членов СНГ и затрагивает сведения о

⁴⁴⁰ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Kazakhstan 2015. Phase 1: Legal and Regulatory Framework. Pp. 77-80.

⁴⁴¹ Именно: Армении, Беларуси и Киргизии.

соблюдении налогового законодательства налогоплательщиками, включая информацию, связанную с нарушениями налогового законодательства⁴⁴². Обмен налоговой информацией касается регистрации налогоплательщиков, объектов налогообложения, наличия счетов в государственных и коммерческих банках государств членов СНГ и иной информации, доступной компетентным органам стран СНГ⁴⁴³. Соглашение 1999 г. оговаривает способы передачи налоговой информации (ст. 6), устанавливает требования к содержанию запроса о содействии (ст. 6) и к обеспечению конфиденциальности обмениваемой информации (ст. 7). Для Российской Федерации данное Соглашение действует с 2001 г.⁴⁴⁴

С 2001 г. в целях обеспечения координации взаимодействия налоговых служб государств-участников СНГ был создан Координационный совет руководителей налоговых служб государств-участников СНГ. В состав Координационного совета входят главы следующих налоговых органов государств-членов СНГ: Министерства по налогам Азербайджана и Белоруссии, Государственная налоговая служба или Налоговой комитет при Правительстве Киргизии, Молдовы, Таджикистана и Украины, Комитет государственных доходов при Правительстве Армении и Казахстана, Федеральная налоговая служба России. Направления деятельности Координационного совета СНГ включают, среди прочего, «осуществление обмена информацией между налоговыми службами государств-членов по вопросам налоговой политики и налогового администрирования, а также оказание взаимного содействия в соблюдении налогового законодательства и предотвращении его нарушений»⁴⁴⁵.

⁴⁴² Соглашение Правительств государств-участников стран СНГ от 04.06.1999 «О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере». Ст. 3 // Бюллетень международных договоров. 2001. № 7.

⁴⁴³ Там же. Ст. 4.

⁴⁴⁴ Постановление Правительства Российской Федерации от 14.12.2000 № 953 «Об утверждении Соглашения между государствами-участниками Содружества Независимых Государств о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере» // Собрание законодательства Российской Федерации. 18.12.2000. № 51. Ст. 5002.

⁴⁴⁵ Решение Совета глав правительств СНГ «О создании Координационного совета руководителей налоговых служб государств-участников Содружества Независимых Государств» от 31.05.2001. Раздел

В дополнение к традиционным международным договорам и международным организациям, задействованным в налоговой сфере, создано множество региональных международных учреждений с целью обеспечения взаимодействия налоговых органов разных стран. Необходимость в их создании обусловлена тем, что «научная и организационно-методическая основа деятельности налоговых органов во многом зависит от влияния международных требований и зарубежной практики налогообложения»⁴⁴⁶, особенно в рамках своего региона.

Первым подобным международным объединением стал созданный в Американском регионе Межамериканский центр налоговых администраций (англ. – Inter-American Center of Tax Administrations, CIAT)⁴⁴⁷. Членами данного центра являются не только американские государства (Аргентина, Бразилия, Канада, Мексика, США и т.д.), но и страны из других регионов (Испания, Индия, Италия, Франция и т.д.).

В 1970 г. в Азиатском регионе была создана Рабочая группа по вопросам налогового администрирования и научных исследований в азиатских странах (англ. – Study Group on Asian Tax Administration and Research, SGATAR)⁴⁴⁸. Сегодня в нее входят Австралия, Вьетнам, Индонезия, Камбоджа, Китай, Корея, Малайзия, Монголия, Новая Зеландия, Папуа Новая Гвинея, Сингапур, Таиланд, Филиппины, Япония.

В 1972 г. была образована Карибская организация налоговых администраций (англ. – Caribbean Organization of Tax Administrators, COTA)⁴⁴⁹. На текущий момент она действует в рамках Карибского сообщества (КАРИКОМ). В

2, п. 2 [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.cis.minsk.by/page.php?id=1606> (дата обращения: 01.09.2018).

⁴⁴⁶ Миронова О.А., Каратаев А.С. Развитие международной деятельности налоговых органов в России // Инновационное развитие экономики. 2013. № 4-5. С. 53.

⁴⁴⁷ Межамериканский центр налоговых администраций (Inter-American Center of Tax Administrations) (CIAT) [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.ciat.org> (дата обращения: 01.09.2018).

⁴⁴⁸ Рабочая группа по вопросам налогового администрирования и научных исследований в азиатских странах (Study Group on Asian Tax Administration and Research) (SGATAR) [Электронный ресурс]. – URL: <https://sgatar.org> (дата обращения: 01.09.2018).

⁴⁴⁹ Карибская организация налоговых администраций (Caribbean Organization of Tax Administrators) (COTA) [Электронный ресурс]. – URL: <http://today.caricom.org/tag/caribbean-organisation-of-tax-administrators> (дата обращения: 01.09.2018).

данную организацию входят офшорные зоны, расположенные в Карибском море: острова Антигуа и Барбуда, Багамы, Барбадос, Белиз, Доминика, Гренада, Гайана, Гаити, Ямайка, Монтсеррат, Сент Люсия, СентКиттс и Невис, Сент Винсент и Гренадины, Суринам, Тринидад и Тобаго.

С 1997 г. в Европейском регионе функционирует Внутриввропейская организация налоговых администраций (англ. Intra-European Organisation of Tax Administrations, IOТА), правосубъектность которой раскрывается далее.

В 1978 учреждена Ассоциация налоговых администраций Содружества (англ. – Commonwealth Association of Tax Administrators, САТА)⁴⁵⁰. Сегодня в нее входят 46 государств, включая Австралию, Бангладеш, Великобританию, Замбию, Индию, Камерун, Канаду, Кипр, Мальту, Лесото, Намибию, Новую Зеландию, Пакистан, Сингапур, Южную Африку.

В 1982 г. был создан Центр для проведения встреч и исследований главами налоговых администраций (англ. – Center for Meetings and Studies of Tax Administration Leaders, CREDAF)⁴⁵¹. Сегодня данный Центр объединяет 30 франкоговорящих стран, в том числе Бельгию, Гаити, Гвинею, Канаду, Конго, Кот-д’Ивуар, Мадагаскар, Мали, Марокко, Сенегал, Францию.

В 2003 г. образована Ассоциация налоговых органов исламских стран (англ. – Association of Tax Authorities of Islamic Countries, АТАІС)⁴⁵² с целью объединения усилий исламских государств в налоговой сфере. Членами данной Ассоциации являются Афганистан, Египет, Йемен, Ирак, Катар, Кувейт, Ливан, Малайзия, Марокко, ОАЭ, Пакистан, Саудовская Аравия, Сенегал, Судан, Таджикистан и ряд других стран.

⁴⁵⁰ Ассоциация налоговых администраций Содружества (Commonwealth Association of Tax Administrators) (САТА) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.catatax.org/about> (дата обращения: 01.09.2018).

⁴⁵¹ Центр для проведения встреч и исследований главами налоговых администраций (Center for Meetings and Studies of Tax Administration Leaders) (CREDAF) [Электронный ресурс]. – URL: <https://credaf.org> (дата обращения: 01.09.2018).

⁴⁵² Ассоциация налоговых органов исламских стран (Association of Tax Authorities of Islamic Countries) (АТАІС) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.ataic28.org> (дата обращения: 01.09.2018).

В 2003 г. была создана Ассоциация налоговых администраторов Тихоокеанских островов (англ. – Pacific Islands Tax Administrators Association, PITAA) со штаб-квартирой на острове Фиджи⁴⁵³.

2004 г. ознаменовал создание Совместного международного информационного центра по налоговым оазисам (англ. – Joint International Tax Shelter Information Centre, JITSIC)⁴⁵⁴ в рамках инициативы Форума по налоговому администрированию ОЭСР (англ. – OECD Forum on Tax administration, FTA)⁴⁵⁵. В данное объединение входят более 35 стран из разных континентов, включая Российскую Федерацию, Великобританию, США, Францию, Германию, Австралию, Австрию, Финляндию, Китай, Чехию, Израиль, Грецию, Японию, Новую Зеландию.

Африканский форум по налоговому администрированию (англ. – African Tax Administration Forum, ATAFA), созданный в 2008 г.⁴⁵⁶, объединяет усилия налоговых органов 38 африканских государств: Ангола, Бенин, Буркина Фасо, Ботсвана, Гана, Египет, Замбия, Зимбабве, Камерун, Кения, Лесото, Либерия, Мадагаскар, Марокко, Мозамбик, Нигер, Нигерия, Руанда, Сейшелы, Сенегал, Танзания, Того, Уганда и т.п.

Перечисленные региональные учреждения отличаются не только историческими особенностями возникновения, членским составом и региональным расположением, но и особенностями своего правового статуса, обусловленного учредительным документом организации. Так, например, Межамериканский центр налоговых администраций был создан на первом заседании высшего органа организации – Генеральной ассамблеи – в 1967 г. В том же году был разработан Устав организации, в котором сформулирована

⁴⁵³ Ассоциация налоговых администраторов Тихоокеанских островов (Pacific Islands Tax Administrators Association) (PITAA) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.pitaa.org> (дата обращения: 01.09.2018).

⁴⁵⁴ Совместный международный информационный центр по налоговым оазисам (Joint International Tax Shelter Information Centre) (JITSIC) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic> (дата обращения: 01.09.2018).

⁴⁵⁵ Форум по налоговому администрированию ОЭСР (OECD Forum on Tax administration) (FTA) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration> (дата обращения: 01.09.2018).

⁴⁵⁶ Африканский форум по налоговому администрированию (African Tax Administration Forum) (ATAFA) [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.ataftax.org> (дата обращения: 01.09.2018).

миссия организации, охарактеризованы полномочия и функции основных органов, перечислены официальные языки и указана иная информация, относящаяся к правосубъектности организации⁴⁵⁷. Напротив, Ассоциация налоговых администраций Содружества была предложена к созданию в 1977 г. решением Министров финансов Содружества, однако, впоследствии правосубъектность Ассоциации была отражена в Конституции организации, принятой в 1978 г. Согласно статьи 5, члены постоянно действующего органа – Правления Ассоциации – избираются на Общем собрании участников, состоящем из всех членов Ассоциации и проходящем раз в три года⁴⁵⁸.

В качестве примера целесообразно более подробно остановиться на характеристике Внутриевропейской организации налоговых администраций. Названная организация была формально создана в 1996 г. во время 3-ей Конференции налоговых администраций Центральной и Восточной Европы и Балтийских стран⁴⁵⁹. Решение о создании было поддержано семью странами-членами Европейского союза (Болгарией, Венгрией, Латвией, Литвой, Польшей, Словакией и Чехией), а также рядом международных организаций и их органов (Комиссией ЕС, МВФ, ОЭСР и т.п.). Штаб-квартира организации находится в Будапеште (Венгрия)⁴⁶⁰.

Устав Внутриевропейской организации налоговых ассоциаций вступил в силу в 1997 г. Целью организации является обеспечение сотрудничества налоговых органов стран Европейского региона, обсуждение практических проблем, с которыми они сталкиваются в своей деятельности, поддержание их развития согласно индивидуальным потребностям и общее продвижение надлежащей налоговой практики по налоговому администрированию⁴⁶¹.

⁴⁵⁷ Межамериканский центр налоговых администраций (Inter-American Center of Tax Administrations) (CIAT) [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.ciat.org> (дата обращения: 01.09.2018).

⁴⁵⁸ Ассоциация налоговых администраций Содружества (Commonwealth Association of Tax Administrators) (CATA) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.catatax.org> (дата обращения: 01.09.2018).

⁴⁵⁹ Устав Внутриевропейской организации налоговых администраций (Intra-European Organisation of Tax Administrations) (IOTA). Ст. 1, п. 1.1 [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.iota-tax.org/charter> (дата обращения: 01.09.2018).

⁴⁶⁰ Там же. Ст. 3, п. 1.

⁴⁶¹ Там же. Ст. 2.

Направления деятельности касаются обмена опытом между странами-участницами, проведения тематических семинаров, исследования проблем налогового администрирования и, в том числе различных аспектов международного обмена налоговой информацией.

Органами Внутривосточной организации налоговых ассоциаций являются Генеральная ассамблея, Исполнительный совет и Секретариат⁴⁶². Рабочий язык организации – английский⁴⁶³. Вступить в указанную организацию может любое государство, расположенное на территории Восточного региона, способное взять на себя выполнение обязательств, вытекающих из членства. По состоянию на 3 апреля 2018 года, во Внутривосточную организацию налоговых ассоциаций входят 44 государства⁴⁶⁴. Российская Федерация вступила в данную организацию 1 января 2011 года. Органом, представляющим Российскую Федерацию, является Федеральная налоговая служба⁴⁶⁵.

Таким образом, указанные образования представляют собой международные площадки с богатейшим опытом правового регулирования налоговых вопросов, общее число членов которых превышает 130 государств⁴⁶⁶. Деятельность подобных объединений представителей налоговых органов государств-членов во многом дополняет деятельность ОЭСР и Глобального форума на региональном уровне, способствуя эффективности внедрения разрабатываемых ими актов «мягкого права», в том числе по вопросам международного обмена налоговой информацией.

В заключение отметим, что значимые правила обмена налоговой информацией разработаны в рамках Восточного союза, Евразийского

⁴⁶² Устав Внутривосточной организации налоговых администраций. Ст. 9, п. 1.

⁴⁶³ Там же. Ст. 5.

⁴⁶⁴ Австрия, Азербайджан, Албания, Армения, Белоруссия, Бельгия, Босния и Герцеговина, Болгария, Великобритания, Венгрия, Германия, Греция, Грузия, Дания, Ирландия, Испания, Италия, Казахстан, Кипр, Латвия, Литва, Люксембург, Северная Македония, Мальта, Молдова, Нидерланды, Норвегия, Польша, Португалия, Россия, Румыния, Сербия, Словакия, Словения, Украина, Финляндия, Франция, Хорватия, Черногория, Чехия, Швейцария, Швеция, Эстония.

⁴⁶⁵ Внутривосточная организация налоговых администраций (Intra-European Organisation of Tax Administrations) (ИОТА) [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.iota-tax.org> (дата обращения: 01.09.2018).

⁴⁶⁶ Kommer V., Alink M. Handbook on Tax Administration. – Amsterdam: IBFD. 2016. P. 386.

экономического союза, Содружества независимых государств. Иные региональные организации и форумы существуют практически на всех континентах земного шара и преследуют общие цели обеспечения более эффективного взаимодействия налоговых органов государств-участников и обмена опытом по различным налоговым вопросам, в том числе по вопросам международного обмена налоговой информацией. Российская Федерация участвует в деятельности Внутривосточной организации налоговых ассоциаций и Совместного международного информационного центра по налоговым оазисам.

3.2 Значение двусторонних договоров государств как источников международного обмена налоговой информацией

Заключение двусторонних договоров, посвященных проблеме регулирования обмена информацией в налоговой сфере, стало бурно развиваться в предыдущее десятилетие⁴⁶⁷. Именно двусторонние соглашения, получившие широкое распространение как матрица межгосударственных взаимодействий⁴⁶⁸ по налоговым делам, благоприятствуют встраиванию в практику стандартов международной налоговой сферы и их адаптации к специфике осуществления налоговой политики отдельными государствами⁴⁶⁹. В этой связи представляется целесообразным раскрытие особенностей двусторонних международных договоров на примере договоров, заключенных Российской Федерацией и иностранными государствами.

Первыми с точки зрения хронологического порядка соглашениями, в которые были включены правовые основания для осуществления межгосударственного обмена информацией налогового содержания, стали

⁴⁶⁷ Хаванова И.А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права. С. 275.

⁴⁶⁸ Пономарева К.А. Правовые проблемы обмена налоговой информацией в Европейском союзе и Евразийском экономическом союзе. С. 74-75.

⁴⁶⁹ Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 120.

заклученные на двусторонней основе договоры об избежании двойного налогообложения. Стандартным образцом, по аналогии с которым сформулированы основные положения подавляющего большинства подобных соглашений, является Модельная налоговая конвенция ОЭСР (ред. 2014 г.)⁴⁷⁰. Приведенная конвенция может быть взята за основу при заключении двусторонних договоров, при этом любые ее положения могут изменяться по инициативе сторон соглашения об избежании двойного налогообложения, что связано с необладанием Модельной налоговой конвенцией ОЭСР обязательной юридической силой⁴⁷¹.

Абсолютное большинство двусторонних договоров, фиксирующих устанавливающие положения о регулировании обмена налоговой информацией Российской Федерации с государствами-партнерами представлено именно двусторонними договорами об избежании двойного налогообложения. Базисом и отправной точкой для ведения двусторонних переговоров с целью заключения указанных договоров является соответствующее Типовое соглашение Российской Федерации 2010 г.⁴⁷² (далее – Типовое соглашение 2010 г.), заменившее более раннее Типовое соглашение РФ от 1992 г.⁴⁷³. В целях приведения в соответствие внутреннего налогового законодательства РФ к активно развивающимся международным стандартам в указанной сфере государственными органами России было инициировано принятие ряда Типовых соглашений (1992 и 2010 гг.)⁴⁷⁴, основой для разработки которых стала Модельная налоговая

⁴⁷⁰ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 15, 2014).

⁴⁷¹ Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 120.

⁴⁷² Типовое соглашение «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество»: утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2010. № 10. Ст. 1078.

⁴⁷³ Типовое соглашение «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество»: утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 28.05.1992 № 352 «О заключении межправительственных Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

⁴⁷⁴ Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 120-121.

конвенция ОЭСР в редакциях 1977 и 2010 гг. Это подтверждается позицией Министерства финансов РФ⁴⁷⁵, являющегося главным координирующим органом по налоговым аспектам взаимоотношений РФ с ОЭСР.

Типовое соглашение по своей правовой природе не обладает общеобязательным характером, однако, представляет собой унифицированный документ, используемый для ведения переговоров о заключении новых двухсторонних соглашений в данной сфере. Следует отдельно остановиться на нововведениях Типового соглашения 2010 г.

Первым и самым существенным изменением стало расширение предмета регулирования Типового соглашения 2010 г. Если раньше Типовое соглашение 1992 г. затрагивало только традиционные вопросы избежания двойного налогообложения, то действующее сегодня Типовое соглашение 2010 г. имеет дополнительной целью предотвращение уклонения от уплаты налогов. Это изменение отражает современные тенденции российского налогового права и мировой налоговой практики. Соответственно, остальные новеллы Типового соглашения 2010 г. целесообразно разделить на два направления – изменения в правилах избежания двойного налогообложения и изменения в правилах уклонения от уплаты налогов.

Изменения в правилах избежания двойного налогообложения коснулись, прежде всего, терминологического аппарата. В Типовое соглашение 2010 г. были введены понятия «резидент», «национальное лицо», «политические подразделения», «доходы от авторских прав и лицензий», «пенсии и иное

⁴⁷⁵ См. Письма Министерства финансов Российской Федерации от 7 мая 2008 г. № 03-08-05 «Определение статуса зависимого агента»; от 1 апреля 2010 г. № 03-08-05 «О налогообложении процентного дохода по облигациям российских эмитентов»; от 30 декабря 2011 г. № 03-08-13/1 «О налогообложении процентов, выплачиваемых российскими банками по депозитным договорам, заключенным данными российскими банками с иностранными компаниями»; от 28 апреля 2012 г. № 03-08-05 «О налогообложении доходов российской организации, полученных от казахстанской организации по договору аренды самоходной строительной техники без экипажа»; Письмо Управления Федеральной налоговой службы Российской Федерации по г. Москве от 19.10.2011 № 16-15/101197@ «О порядке налогообложения доходов иностранной организации в виде лицензионных платежей» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

подобное вознаграждение», «аннуитеты», «налоговое обязательство»⁴⁷⁶. Из Типового соглашения 2010 г. была исключена статья, касающаяся независимых личных услуг, а также детализировано понятие «недвижимое имущество». В понятие «недвижимое имущество»⁴⁷⁷ теперь включается все имущество, имеющее вспомогательный характер по отношению к недвижимому имуществу, в том числе скот, оборудование, различные права – узуфрукт, права на платежи, права на разработку природных ресурсов и иные права согласно национальному законодательству государства, в котором данное недвижимое имущество находится.

К термину «постоянное представительство» добавился новый критерий – оказание услуг на территории иностранного государства через физическое лицо, находящееся на территории данного государства в течение периода более 183 дней в году. При этом оказание услуг признается осуществляемым через постоянное представительство, если действия указанного физического лица в иностранном государстве приносят предприятию более 50% валового дохода от активной предпринимательской деятельности предприятия или если физическое лицо/лица оказывают услуги в рамках одного проекта либо нескольких связанных проектов⁴⁷⁸. По сути, указанный критерий теперь полностью привел статью, касающуюся «постоянного представительства», в соответствие с содержанием аналогичной статьи Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

Иные изменения Типового соглашения 2010 г. касаются различного рода доходов: дохода от международных перевозок, пенсионных выплат государственным служащим, процентов, дивидендов, роялти и других доходов⁴⁷⁹.

⁴⁷⁶ Типовое соглашение «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество»: утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 № 84. Ст. 3, 4, 12, 18, 27.

⁴⁷⁷ Там же. Ст. 6, п. 2.

⁴⁷⁸ Там же. Ст. 5, п. 4.

⁴⁷⁹ Например, в отношении дивидендов, выплачиваемых за рубеж, устанавливается налог у источника дохода по пониженной ставке (10% и 15%). Однако теперь для применения ставки в размере 10% необходимая доля участия в капитале составляет не 100%, а 25%, и стоимость участия в капитале должна составлять не менее 100 тысяч евро. Далее, теперь под налогообложение подпадают выплата роялти в стране выплаты по ставке 10%, а также доходы от участия в паевых инвестиционных фондах, признаваемые дивидендами.

Например, ранее доход от международных перевозок подлежал налогообложению исключительно в месте постоянного нахождения лиц, которые получают данный доход, а теперь – в месте нахождения фактического органа управления предприятия либо в государстве резидентства такого предприятия⁴⁸⁰. В отношении доходов государственных служащих общее правило налогообложения не изменилось: налоги подлежат уплате в государстве, выплачивающем доход. Это же правило касается и выплаты пенсий государственным служащим из государственных фондов или фондов органов местного самоуправления, а также выплаты пенсий, иных вознаграждений и аннуитетов согласно законодательству о социальном обеспечении в связи с прошлой работой, не связанной с государственной службой. Однако было введено исключение из пенсий, выплачиваемых государственным служащим⁴⁸¹ – если они являются резидентами или национальными лицами иностранного государства, то налогообложение с выплаченных пенсий осуществляется в этом иностранном государстве.

В целом, статьи о налогообложении данных видов дохода приведены в соответствии с Модельной налоговой конвенцией ОЭСР. Тем не менее, налогообложение «других доходов», не указанных в Типовом соглашении 2010 г., может осуществляться в государстве источника выплаты, в то время как согласно Модельной налоговой конвенции ОЭСР налогообложение может происходить только в месте нахождения получателя дохода. Следовательно, на сегодняшний день Типовое соглашение 2010 г. содержит и отличающиеся от Модельной налоговой конвенции ОЭСР положения, являясь самостоятельным документом применительно к заключению договоров Российской Федерацией с иностранными государствами.

Нововведения Типового соглашения 2010 г. в части применения инструментов предотвращения уклонения от уплаты налогов представляют большой интерес. В этом контексте существенное значение имеет введение новой

⁴⁸⁰ Типовое соглашение «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество»: утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 № 84. Ст. 8.

⁴⁸¹ Там же. Ст. 17.

статьи об ассоциированных предприятиях. Ассоциированными признаются предприятия, контролируемые прямо или косвенно предприятиями-резидентами иностранного государства. Ассоциированными предприятиями также будут признаны два предприятия, в управлении, контроле или капитале которых участвуют одни и те же лица. В любом случае предприятия фактически не будут иметь независимый друг от друга статус, что приведет к занижению налоговой базы у одного из них. Практическое значение данного нововведения заключается в том, что при доказывании ассоциированности двух предприятий и факта занижения налоговой базы не начисленная одному из предприятий прибыль подлежит налогообложению в государстве резидентства такого предприятия⁴⁸², что ограничивает возможности вывода прибыли российских предприятий за рубеж с использованием офшорных зон.

В контексте уклонения от уплаты налогов также необходимо остановиться еще на одном нововведении Типового соглашения 2010 г. – исключении из статьи о принципе недискриминации. Этим исключением стало применение государством «положения своего законодательства, касающегося недостаточной капитализации или контролируемых иностранных компаний»⁴⁸³. Недостаточная капитализация возникает в случае, когда задолженность российского предприятия по займам от иностранного предприятия признается контролируемой. В таком случае процентный доход по такой задолженности, подлежащий уплате иностранному предприятию, облагается российским налогом на дивиденды. Если раньше в судебной практике применение правил «тонкой капитализации» не допускалось в силу наличия в международном соглашении Российской Федерации с иностранным государством принципа недискриминации, то теперь допустимое исключение из данного принципа позволит в полной мере применять российское налоговое законодательство в аспекте недостаточной капитализации и контролируемых иностранных компаний.

⁴⁸² Типовое соглашение «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество»: утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 № 84. Ст. 9.

⁴⁸³ Там же. Ст. 24, п. 7.

Еще одним нововведением, направленным на противодействие выводу прибыли от операций на территории Российской Федерации в офшорные зоны, являются случаи предоставления права компетентным органам государства ограничить применение налоговых льгот. Иными словами, уполномоченные органы вправе отказать в предоставлении налоговых льгот любому лицу или в отношении любой сделки, если: а) по мнению компетентного органа, предоставление налогового послабления может быть использовано налогоплательщиком для злоупотребления Соглашением с точки зрения его целей; б) получение льгот при выплате роялти, процентов и дивидендов является одной из целей использования Соглашения; в) одно из государств после подписания Соглашения установит льготный режим налогообложения офшорного дохода компании (в банковской, страховой, финансовой и инвестиционной сферах, в сфере международных перевозок и т.п.); г) более 50% участия в предприятии одного государства принадлежат лицам, являющимися резидентами другого государства⁴⁸⁴. Указанные случаи в значительной степени ограничивают возможности перераспределения прибыли в рамках холдингов, а также создают препятствия на пути уклонения от уплаты налогов.

В Типовом соглашении РФ детализирован порядок взаимодействия органов государств по вопросам обмена налоговой информацией и содействия во взыскании налогов. Теперь компетентные органы двух государств вправе сделать запрос об информации по любым лицам и налогам, даже если они не предусмотрены соглашением между этими государствами. Государство, в адрес которого направлен запрос, обязано принять все меры для получения запрашиваемой информации, даже в случае, если указанная информация не представляет интереса для органов запрашиваемого государства или является банковской тайной⁴⁸⁵. Государственные органы теперь обязаны оказывать другому государству по Соглашению взаимно согласованное содействие во

⁴⁸⁴ Типовое соглашение «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество»: утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 № 84. Ст. 10-12, 29.

⁴⁸⁵ Там же. Ст. 26.

взыскании налогов⁴⁸⁶. В целом, указанные новеллы Типового соглашения 2010 г. свидетельствуют о все большем соответствии данного внутреннего акта Российской Федерации ведущим международным налоговым практикам и требованиям в области международного обмена налоговой информацией.

Результатом анализа непосредственно содержания положений об обмене налоговой информацией в двусторонних договорах Российской Федерации об избежании двойного налогообложения становится следующая картина. По состоянию на 10.01.2018 г. на основании различных редакций Модельной налоговой конвенции ОЭСР между Российской Федерацией и зарубежными странами было заключено 83 двусторонних соглашения об избежании двойного налогообложения (напомним, что в Модельной налоговой конвенции ОЭСР вопросы регламентирования межгосударственного обмена информацией в сфере налогообложения отражены в статье 26⁴⁸⁷). Исходя из особенностей редакции Модельной налоговой конвенции ОЭСР, положенной в основу указанных соглашений, заключенные Россией двусторонние договоры в отношении межгосударственного обмена налоговой информацией можно сгруппировать следующим образом⁴⁸⁸.

К первой группе отнесены договоры, подписанные РФ с 21 государством на двусторонней основе и в основу которых легли положения Модельной налоговой конвенции ОЭСР в редакции 1963 г.⁴⁸⁹: о конфиденциальном характере информации налогового содержания, подлежащей обмену, и о случаях, освобождающих запрашиваемое государство от обязанности предоставлять данную информацию⁴⁹⁰.

⁴⁸⁶ Типовое соглашение «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество». Ст. 27.

⁴⁸⁷ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 15, 2014). Art. 26.

⁴⁸⁸ Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 121.

⁴⁸⁹ Великобритания 1994 г., Вьетнам 1993 г., Ирландия 1994 г., Катар 1998 г., Корея 1992 г., Кувейт 1999 г., Северная Македония 1997 г., Малайзия 1987 г., Молдова 1996 г., Монголия 1995 г., Польша 1992 г., Румыния 1993 г., Сирия 2000 г., Словения 1995 г., Таиланд 1999 г., Туркменистан 1998 г., Турция 1997 г., Узбекистан 1994 г., Украина 1995 г., Южная Африка 1995 г., Япония 1985 г.

⁴⁹⁰ Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 121.

Иными словами, информация, подлежащая обмену между государствами, является конфиденциальной; сама же конфиденциальность информации подразумевает, что содержащиеся в обмениваемых информационных сообщениях сведения характеризуются закрытостью, относятся к числу не подлежащих разглашению и должны быть защищены в соответствии с внутренними правовыми нормами государства, в адрес которого направляется информация. Общие исключения из обязанности предоставить налоговую информацию включают, среди прочего, дисгармоничное несоответствие самих фактов передачи информации налогового содержания внутренней правовой системе и административной практике одной из договаривающихся сторон, противоречие публичному порядку договаривающихся государств, рассекречивание сведений, составляющих коммерческую или профессиональную тайну.

При заключении договоров Российской Федерации с 45 странами⁴⁹¹, отнесенных ко второй группе, в части положений об обмене налоговой информацией исходили из Модельной налоговой конвенции ОЭСР в редакции 1977 г., в статье 26 которой было отражено положение, в соответствии с которым действие процедур обмена налоговой информацией распространяется не только на лица, определённые в статье 1 соответствующего двустороннего соглашения⁴⁹².

Более поздней версией Модельной налоговой конвенции ОЭСР (в редакции 2005 г.), а именно: привнесённым в статью 26 пунктом 3 предусматривается обязанность государства, у которого запрашивается информация, выполнить все действия, которые надлежит осуществить в целях получения и передачи указанной информации даже в случае отсутствия у запрашиваемой стороны

⁴⁹¹ Австралия 2000 г., Австрия 2000 г., Азербайджан 1997 г., Албания 1995 г., Белоруссия 1995 г., Бельгия 1995 г., Болгария 1993 г., Ботсвана 2003 г., Бразилия 2004 г., Венгрия 1994 г., Венесуэла 2003 г., Греция 2000 г., Египет 1997 г., Израиль 1994 г., Индия 1997 г., Индонезия 1999 г., Иран 1998 г., Исландия 1999 г., Испания 1998 г., Казахстан 1996 г., Киргизия 1999 г., КНДР 1997 г., Куба 2000 г., Латвия 2010 г., Ливан 1997 г., Литва 1999 г., Мали 1996 г., Марокко 1997 г., Мексика 2004 г., Намибия 1998 г., Нидерланды 1996 г., Новая Зеландия 1996 г., Норвегия 1996 г., Португалия 2000 г., Саудовская Аравия 2007 г., Сербия 1995 г., США 1992 г., Таджикистан 1997 г., Филиппины 1995 г., Финляндия 1996 г., Франция 1996 г., Хорватия 1995 г., Черногория 1995 г., Швеция 1993 г., Шри-Ланка 1999 г.

⁴⁹² Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 121.

заинтересованности в названных сведениях (например, для реализации собственных налоговых мероприятий). На основании приведенной редакции Модельной налоговой конвенции ОЭСР Российской Федерацией были заключены договоры еще с 6 государствами⁴⁹³.

Критерием включения двусторонних соглашений между РФ и 12 иностранными государствами⁴⁹⁴ в третью группу стало соответствие положений указанных соглашений об обмене сведений налогового содержания Модельной налоговой конвенции ОЭСР в редакции 2005 г. В названной редакции (ст. 26) предусмотрены основания, по которым запрещается отказывать в предоставлении запрашиваемых налоговых сведений. Такими основаниями признаются, во-первых, незаинтересованность запрашиваемого государства передавать конкретную информацию, во-вторых – распоряжение упомянутыми сведениями любыми финансовыми учреждениями⁴⁹⁵.

Приведенный анализ доказывает, что подавляющее большинство двусторонних договоров (71 из 83) о регулировании налоговых взаимоотношений, заключенных между Российской Федерацией и зарубежными государствами, имеют своим основанием устаревшие редакции Модельной налоговой конвенции ОЭСР (1963, 1977 или 2005 гг.). В этой связи представляется целесообразным привести в указанные двусторонние соглашения новеллы, включенные в Модельную налоговую конвенцию ОЭСР в 2010 г. (пункты 4 и 5 статьи 26 указанной редакции), по примеру того, как это было осуществлено с договорами, отнесенными к третьей группе⁴⁹⁶.

⁴⁹³ Алжир 2006 г., Аргентина 2001 г., Дания 1996 г., Канада 1995 г., Словакия 1994 г., Чили 2004 г.

⁴⁹⁴ Армения 1996 г. (ред. 2011 г.), Германия 1996 г. (ред. 2007 г.), Италия 1996 г. (ред. 2009 г.), Кипр 1998 г. (ред. 2010 г.), Китай 2014 г. (ред. 2015 г.), Гонконг 2016 г., Люксембург 1993 г. (ред. 2011 г.), Мальта 2013 г., ОАЭ 2011 г., Сингапур 2002 г. (ред. 2015 г.), Чехия 1995 г. (ред. 2007 г.), Швейцария 1995 г. (ред. 2011 г.).

⁴⁹⁵ «Договаривающееся государство не вправе отказать в предоставлении запрашиваемой у него информации, основываясь только на том факте, что такой информацией владеет банк, иное финансовое учреждение, номинальный держатель, агент или поверенный, или на том факте, что информация касается прав собственности лица» // Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 122, 129.

⁴⁹⁶ Армения 1996 г. (ред. 2011 г.), Германия 1996 г. (ред. 2007 г.), Италия 1996 г. (ред. 2009 г.), Кипр 1998 г. (ред. 2010 г.), Китай 2014 г. (ред. 2015 г.), Гонконг 2016 г., Люксембург 1993 г. (ред. 2011 г.), Мальта 2013 г., ОАЭ 2011 г., Сингапур 2002 г. (ред. 2015 г.), Чехия 1995 г. (ред. 2007 г.), Швейцария 1995 г. (ред. 2011 г.).

Следующая рекомендация в отношении международно-правовой базы Российской Федерации связана с необходимостью обновить соответствующие пункту 1 статьи 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР в редакции 2014 г. положения двусторонних соглашений РФ, касающиеся обмена информацией налогового содержания. Новеллой пункта 1 статьи 26 названной Конвенции предусматривается возможность использовать полученные налоговые сведения по назначению, не установленному статьей 26, при условии получения согласия на это от предоставившего информацию государства и если названные действия не противоречат законодательству обеих стран.

Свидетельством целесообразности реализовать приведенную рекомендацию можно рассматривать факт заключения между РФ и Японией в сентябре 2017 г.⁴⁹⁷ принципиально нового двустороннего соглашения об избежании двойного налогообложения, в котором в полной мере отражено содержание нововведений ст. 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР в редакции 2014 г. Ратификация указанной Конвенции⁴⁹⁸ ознаменовала утрату силы ранее действовавшей конвенции СССР и Японии, положения которой были согласованы в 1986 г.

Говоря о двусторонних специализированных соглашениях, предметом которых становятся собственно обмен налоговой информацией и правила реализации последнего, следует отметить, что появляться такие соглашения начали в относительно недалеком прошлом, особенно в сравнении с договорами об избежании двойного налогообложения, только часть предмета которых, как правило, посвящается вопросам обмена налоговой информацией. В основу таких специализированных двусторонних договоров положено Модельное налоговое соглашение ОЭСР⁴⁹⁹, и заключаются указанные договоры в основном с офшорными зонами. Так, по состоянию на январь 2018 г. число договоров о

⁴⁹⁷ Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Японии «Об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и о предотвращении избежания и уклонения от уплаты налогов» от 07.09.2017 // Сборник законодательства Российской Федерации. 2018. № 46. Ст. 6984.

⁴⁹⁸ Федеральный закон от 03.08.2018 № 287-ФЗ Российской Федерации «О ратификации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Японии об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и о предотвращении избежания и уклонения от уплаты налогов и Протокола к ней» // Российская газета. 2018. № 170.

⁴⁹⁹ Модельное соглашение ОЭСР «Об обмене информацией по налоговым вопросам» (ред. 2015 г.).

межгосударственном обмене налоговой информацией, основанных на Модельном налоговом соглашении ОЭСР, превысило 500⁵⁰⁰, из которых порядка 30 соглашений заключены государствами-членами ОЭСР и офшорными зонами⁵⁰¹.

С целью выявления специфики двусторонних договоров указанного типа кратко охарактеризуем положения двустороннего соглашения между государством, с одной стороны, и офшорной зоной, с другой. В соглашении Итальянской Республики с Княжеством Лихтенштейн (2015 г.)⁵⁰² практически полностью воспроизводится содержание Модельного налогового соглашения ОЭСР, в частности, при описании сферы действия соглашения (статьи 1-3), определении формы обмена сведениями налогового содержания (статья 5) и требований к сохранению конфиденциального характера предоставленных сведений (статья 8) и т.п. При этом в приведенном соглашении присутствуют отличия от Модельного налогового соглашения ОЭСР, имеющие особенности как организационно-технического, так и содержательного свойства, например: обязательное указывание периода, за который запрашивается налоговая информация; принятие во внимание обязательства Итальянской Республики как члена Европейского союза и т.п. Не менее значимы и такие конкретные особенности соглашения, как требование предоставлять информацию налогового содержания только в письменном виде и невозможность прекращения действия соглашения дипломатическими средствами⁵⁰³.

Ряд офшорных зон являются инициаторами множества двусторонних договоров об обмене налоговой информацией⁵⁰⁴, активно заключая подобного

⁵⁰⁰ Recent bilateral agreements (by date of signature) [Electronic resource]. – URL: <http://www.oecd.org> (date of access: 10.01.2018).

⁵⁰¹ Основными сторонами двусторонних договоров об обмене налоговой информацией среди государств-членов ОЭСР являются: Австралия, Гренландия, Дания, Исландия, Нидерланды, Норвегия, Соединенное королевство, Финляндия, Франция, Швеция // Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 123.

⁵⁰² Agreement between the Government of Italian Republic and the Government of the Principality Liechtenstein on the Exchange of Information on Tax Matters [Electronic resource]. – URL: <https://www.llv.li/files/stv/int-tiea-it-engl.pdf> (date of access: 10.01.2018).

⁵⁰³ Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 123.

⁵⁰⁴ Речь идет, прежде всего, о таких офшорных зонах, как Багамские, Бермудские, Британские Виргинские, Нидерландские Антильские и Фарерские острова.

рода соглашения как между собой, так и с государствами, не являющимися офшорными. В качестве примера остановимся на положениях двустороннего договора между Маврикием и Фарерскими островами, являющимися офшорными зонами⁵⁰⁵. В названном соглашении имеются некоторые отличные от Модельного налогового соглашения ОЭСР положения, в соответствии с которыми не предполагается возможность изменения сторонами перечня налогов, предусмотренных соглашением (пункт 2 статьи 3), а также, иной порядок разрешения споров, коррелирующий с соглашением⁵⁰⁶. В остальном же в тексте соглашения почти дословно цитируется Модельное налоговое соглашение ОЭСР.

Не смотря на то, что в международно-правовой базе РФ на текущий момент отсутствуют двусторонние договоры, предметом которых является исключительно обмен налоговой информацией, Россией утверждено Типовое соглашение об обмене информацией по налоговым делам⁵⁰⁷. В соответствии с указанным Соглашением, в основу которого легло Модельное налоговое соглашение ОЭСР, обмен налоговой информацией нацелен на взаимодействие в налоговой сфере с офшорными государствами и может производиться с последними по запросу⁵⁰⁸.

Еще одной разновидностью договоров, предусматривающих возможность обмена налоговой информацией на двусторонней основе, наряду с соглашениями об устранении двойного налогообложения и об обмене налоговой информацией, рассматриваются различные варианты межгосударственного сотрудничества в

⁵⁰⁵ Agreement between the Government of the Republic of Mauritius and the Government of the Faroes on the Exchange of Information on Tax Matters as of 1.12.2011. – URL: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/49175480.pdf> (date of access: 10.01.2018).

⁵⁰⁶ Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 124.

⁵⁰⁷ Постановление Правительства Российской Федерации от 14.08.2014 № 805 «О заключении соглашений об обмене информацией по налоговым делам» // Собрание законодательства РФ. 25.08.2014. № 34. Ст. 4665.

⁵⁰⁸ Россия планирует начать переговоры по заключению соглашений об обмене налоговой информацией со следующими офшорными зонами: Лихтенштейн, Британские Виргинские острова, Каймановы и Багамские острова, Гибралтар, острова Джерси, Гернси, Мэн // Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 124.

налоговой сфере (что отражается уже в названиях этих договоров⁵⁰⁹). Российской Федерацией подписано 28 соглашений данного типа. В зависимости от целевой направленности указанные договоры уместно разделить на несколько групп.

К первой группе договоров следует отнести те из них, которые направлены на осуществление сотрудничества и взаимопомощи по поводу соблюдения норм налогового законодательства. На начало 2018 г. Россией было подписано 11 соответствующих соглашений, сторонами которых, помимо РФ, стали государства-члены СНГ⁵¹⁰ и Республика Грузия. Например, российско-белорусским соглашением⁵¹¹ закрепляется готовность обоих государств к сотрудничеству путем информирования друг друга о состоянии и изменениях национального налогового законодательства, а также о соблюдении последнего физическими и юридическими лицами (ст. 2). Помимо прочего, правилами данного соглашения определены требования к форме, содержанию и порядку осуществления запросов и предоставления информации, а также документов и иных материалов в соответствии со сферой действия, предусмотренной договором (ст. 3-7). Порядок реализации принципа конфиденциальности передаваемой информации осуществляется в соответствии с правовыми нормами запрашиваемой стороны (ст. 8)⁵¹².

Во вторую группу можно включить соглашения (заключенные Российской Федерацией с 4 странами⁵¹³), предметом которых становится сотрудничество и обмен информацией по налоговым вопросам⁵¹⁴. В этих соглашениях закрепляются

⁵⁰⁹ Формулировки названий данных соглашений включают: «сотрудничество и взаимная помощь по вопросам соблюдения налогового законодательства», «сотрудничество и обмен информацией по налоговым вопросам», «сотрудничество и обмен информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства», «сотрудничество и обмен информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства».

⁵¹⁰ Армения (1994 г.), Азербайджан (2001 г.), Белоруссия (1995 г.), Грузия (1994 г.), Казахстан (1998 г.), Киргизия (1998 г.), Молдова (1996 г.), Таджикистан (1996 г.), Туркменистан (2002 г.), Узбекистан (1993 г.), Украина (1997 г.).

⁵¹¹ Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Белоруссия «О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства» 1995 г. // Бюллетень международных договоров. № 2. 1996.

⁵¹² Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 124-125.

⁵¹³ Болгария (2003 г.), Дания (2002 г.), Куба (2004 г.), Монголия (2001 г.).

⁵¹⁴ Еще один вариант формулирования предмета договора: сотрудничество и обмен информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства.

нормы, регулирующие требования к форме, содержанию и порядку осуществления запросов и предоставления информации, а также следование принципу конфиденциальности налоговых сведений. Примером может служить российско-монгольское соглашение 2001 г.⁵¹⁵, посвященное не только вопросам в области обмена информацией об особенностях национального налогового законодательства и об изменениях в нем (ст. 3), но и в области нарушений правил налогообложения (ст. 4).

К третьей группе относятся 13 заключенных Российской Федерацией с зарубежными странами⁵¹⁶ двусторонних договоров, при разработке которых стороны опирались на Типовое межправительственное соглашение «О сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства» (1994 г.). Так, российско-киргизским договором (1999 г.)⁵¹⁷ в контексте обмена информацией налогового содержания предусматривается предоставление сведений о внутреннем налоговом законодательстве и правонарушениях в налоговой сфере (ст. 1, 3). В число обмениваемых сведений включается информация об утаиваемых от налогообложения доходах юридических и физических лиц⁵¹⁸, движении средств по банковским счетам этих лиц⁵¹⁹ в целях корректного определения сумм подлежащих уплате налогов и решения иных вопросов, связанных с несоблюдением налоговых правил и норм (ст. 4). Помимо прочего, соглашением предусмотрены процедурные требования, относящиеся к содержанию и форме документирования налоговых сведений (ст. 10), порядку предоставления информации правового характера (ст. 11) и соблюдения ее конфиденциальности (ст. 14) и т.д. Еще одной важной составляющей российско-киргизского

⁵¹⁵ Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 125.

⁵¹⁶ Азербайджан (2002 г.), Армения (1996 г.), Белоруссия (1999 г.), Греция (2000 г.), Грузия (1997 г.), Казахстан (1998 г.), Киргизия (1999 г.), Китай (2002 г.), Молдова (1996 г.), Румыния (1999 г.), Таджикистан (1998 г.), Узбекистан (1995 г.), Украина (1999 г.).

⁵¹⁷ Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Кыргызской Республики «О сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства» 1999 г. // Бюллетень международных договоров. № 11. 1999.

⁵¹⁸ С указанием способов, которые были использованы правонарушителем.

⁵¹⁹ В том случае, если есть подозрения в сокрытии данными лицами сумм от налогообложения.

сотрудничества по налоговым вопросам является систематический обмен методическими рекомендациями по противодействию правонарушениям в налоговой сфере (ст. 3).

Таким образом, рассмотренные двусторонние налоговые соглашения в целом ориентированы на предотвращение нарушений законодательства в сфере налогообложения и содержат близкие положения об обмене налоговой информацией, ставшие одним из наиболее действенных и результативных способов двигаться в заданном направлении.

Проведенное исследование международно-правовой базы Российской Федерации демонстрирует предпочтительную готовность России предусматривать вариант обмена информацией «по запросу» при заключении межгосударственных договоров об обмене налоговой информацией на двусторонней основе. При этом влияние соответствующей статьи не распространяется на обмен налоговой информацией в автоматическом режиме, что справедливо как в отношении действующих двусторонних договоров в области избежания двойного налогообложения⁵²⁰, так и в отношении соглашений об обмене⁵²¹ информацией по налоговым делам, планируемых в перспективе к согласованию с офшорными зонами⁵²².

Отдельно следует обратить внимание на корреляцию договоров об обмене налоговой информацией, заключенных РФ на двусторонней и многосторонней основе⁵²³. Так, Конвенция СЕ/ОЭСР о налоговой помощи, положениями которой регламентируются вопросы межгосударственного обмена информацией по налоговым делам, стала значимым многосторонним соглашением, действие

⁵²⁰ Типовое соглашение «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество»: утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 № 84. Ст. 26.

⁵²¹ Там же. Ст. 5.

⁵²² Пекарская М.С. Особенности международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в рамках Евразийского экономического союза. С. 126.

⁵²³ Анализ произведен на основе информации, представленной в Письме Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 22.12.2015, с добавлением изменений по состоянию на 10 января 2018 г. // Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 22.12.2015 № ОА-4-17/22482@ «О взаимной административной помощи по налоговым делам и международном обмене налоговой информацией» [Электронный ресурс]. - Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

которого имеет обязательную юридическую силу для всех присоединившихся к указанной Конвенции стран. Только на основании этой Конвенции Российской Федерацией осуществляется обмен информацией с 26⁵²⁴ странами, в число которых входят в основном страны, имеющие территории со льготным режимом налогообложения для иностранных компаний и взявшие на себя обязательства следовать международным стандартам обмена налоговой информацией.

Еще одну группу стран составляют 57 государств из Австралии, Азии, Америки и Европы⁵²⁵, поддерживающих современные подходы к реализации межгосударственного обмена налоговой информацией и сотрудничающих с Россией как государством, которое присоединилось к Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи и с которым заключены соответствующие двусторонние договоры.

Наконец, только на основе заключенных двусторонних договоров по поводу обмена информацией по налоговым делам РФ взаимодействует с 26 странами⁵²⁶. С некоторыми из них⁵²⁷ осуществляется партнерское взаимодействие двух видов: по поводу избежания двойного налогообложения и о правовой помощи в

⁵²⁴ Ангилья, Аруба, Белиз, Бермудские острова, Британские Виргинские острова, Гана, остров Гернси, Гибралтар, Гренландия, остров Джерси, Каймановы острова, Камерун, Колумбия, Коста-Рика, Кюрасао, Маврикий, Монтесеррат, Нигерия, остров Мэн, Сан-Марино, Сейшельские острова, Синт-Мартен, Теркс и Кайкос, Тунис, Фарерские острова, Эстония.

⁵²⁵ Австралия, Австрия, Азербайджан, Албания, Аргентина, Бельгия, Великобритания, Венгрия, Германия, Греция, Грузия, Дания, Израиль, Индия, Индонезия, Ирландия, Исландия, Испания, Италия, Казахстан, Канада, Катар, Кипр, Китай, Корея, Кувейт, Латвия, Литва, Люксембург, Малайзия, Мальта, Мексика, Молдова, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, ОАЭ, Польша, Португалия, Румыния, Саудовская Аравия, Сингапур, Словакия, Словения, США, Турция, Украина, Филиппины, Финляндия, Франция, Хорватия, Чехия, Чили, Швейцария, Швеция, ЮАР, Япония.

⁵²⁶ Армения, Алжир, Белоруссия, Болгария, Ботсвана, Венесуэла, Вьетнам, Египет, Иран, Киргизия, КНДР, Куба, Ливан, Северная Македония, Мали, Марокко, Монголия, Намибия, Сербия, Сирия, Таджикистан, Таиланд, Туркменистан, Узбекистан, Черногория, Шри-Ланка.

⁵²⁷ С Арменией, Белоруссией, Киргизией, Кубой, Монголией, Таджикистаном, Туркменистаном и Узбекистаном. См., напр.: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Армения от 28.12.1996 «Об устранении двойного налогообложения на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. № 9. 1998; Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь от 21.04.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. № 5. 1997; Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Киргизской Республики от 13.01.1999 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. № 9. 2001.

вопросах соблюдения налогового законодательства⁵²⁸. В описанной систематизации учтены все соглашения, заключенные Россией с иностранными государствами, вне зависимости от их фактического осуществления⁵²⁹.

Приведенный анализ свидетельствует о реализации на двусторонней основе обмена информацией по поводу величины и фактов уплаты налогов между Российской Федерацией и 26 государствами, не присоединившимися к Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи⁵³⁰.

В то же время установление взаимоотношений по обмену налоговой информацией между Российской Федерацией и 26 иными странами осуществляется на основе Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи. Наконец, нужно учитывать, что при взаимодействии многосторонних и двусторонних договоров специальная норма права превалирует над общей нормой права. Из обязанности по предоставлению информации по Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи исключается противоречие налогообложения в запрашивающем государстве положениям любого двустороннего договора (конвенции), заключенного между запрашиваемым и запрашивающим государствами, включая договор об избежании двойного налогообложения прибыли и дохода⁵³¹. Иными словами, приоритет отдается положениям именно двустороннего соглашения между указанными государствами.

Таким образом, двусторонние договоры по теме настоящего исследования сохраняют свое значение и в эпоху приобретения институтом международного обмена налоговой информацией черт «универсальности» и «глобальности». Двусторонние договоры, касающиеся избежания двойного налогообложения – с

⁵²⁸ Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 126.

⁵²⁹ По данным Министерства финансов России, фактически обмен налоговой информацией осуществляется Российской Федерацией с 82 странами // Информационное письмо Минфина России «Список международных договоров об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и другими государствами, действующих на 01.01.2017» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

⁵³⁰ Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 126.

⁵³¹ Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» 1988 г. (ред. 2010 г). Ст. 21, п. 2 е).

одной стороны, и регулирующие обмен налоговой информацией – с другой, несмотря на разницу в предмете правового регулирования, содержат положения, относящиеся к обмену налоговой информацией, основанные на модельных документах ОЭСР. Иные двусторонние договоры, вне зависимости от отличий в формулировках названий, имеют схожее содержание и преследуют единую цель – гарантирование сторонам договоров следование требованиям налогового законодательства и предупреждение уклонения от уплаты налогов в полном объеме⁵³².

Анализ двусторонней правовой базы Российской Федерации свидетельствует о необходимости разработать изменения и дополнения к действующим договорам, заключенным на двусторонней основе и касающимся избежания двойного налогообложения, для того, чтобы отразить содержание нововведений статьи 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР в редакции 2014 г., а также включить современную редакцию указанной статьи в новые двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения с иностранными государствами. Российской Федерации также необходимо инициировать заключение двусторонних договоров об обмене налоговой информацией с офшорными зонами на основе Модельного налогового соглашения ОЭСР в редакции 2015 г.⁵³³

⁵³² Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования. С. 127.

⁵³³ Там же.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Вопросы правового обмена налоговой информацией, исследованные в настоящей работе, не исчерпываются рассмотренной проблематикой. Вместе с тем, некоторые выводы и положения могут способствовать определению концептуальных подходов к решению проблем, возникающих в сфере регулирования международного обмена налоговой информацией в контексте современных тенденций развития международного налогового права.

Проведенное исследование позволяет сделать вывод о том, что на сегодняшний день международное налоговое право является комплексным международно-правовым образованием в составе международного экономического права, пересекающееся с его подотраслями – международным финансовым правом и международным инвестиционным правом. Международное налоговое право представляет собой совокупность взаимосвязанных правовых норм и принципов, регулирующих международные налоговые отношения, складывающиеся между субъектами международного права по вопросам налогообложения, в том числе по вопросам установления и взимания налогов, устранения двойного налогообложения, предотвращения уклонения от уплаты налогов, осуществления правовой помощи и обмена информацией по налоговым вопросам. Вместе с тем, необходимо констатировать, что основы международного налогового права требуют разработки единообразного подхода с учетом современных тенденций развития межгосударственных отношений по налоговым аспектам.

Основываясь на исследовании основных характерных черт обмена налоговой информацией в рамках международных налоговых отношений, можно сделать вывод о формировании самостоятельного института в составе международного налогового права. Для обозначения указанного института предлагается следующая дефиниция – «институт международного обмена налоговой информацией» («ИМОНИ»). Предметом института международного обмена налоговой информацией являются отношения субъектов международного

права по поводу установления и осуществления обмена налоговой информацией – то есть информацией, относящейся к прямым и косвенным налогам, подлежащим уплате в государствах, являющихся сторонами международных налоговых договоров.

В целях понимания специфики и особенностей ИМОНИ разработана периодизация развития института международного обмена налоговой информацией. Критериями периодизации ИМОНИ явились состав участников, источники и общие тенденции становления указанного института. В хронологическом развитии международных норм об обмене налоговой информацией выделяется четыре базовых этапа: 1) 1925 – 1995 гг.; 2) 1996 – 2000 гг.; 3) 2001 – 2008 гг.; 4) 2009 год – по настоящее время.

Историко-правовое развитие института международного обмена налоговой информацией включает период предложения нелегитимных мер со стороны международного сообщества в целях побуждения стран и территорий, объединяемых в настоящем исследовании под термином «офшорные зоны», присоединиться к международному обмену налоговой информацией. В период с 1996 г. по 2000 г. внутренняя налоговая политика таких стран и их территорий была признана «нечестной налоговой конкуренцией», влекущей неблагоприятные последствия для налоговых поступлений в бюджеты иных государств. Вследствие этого, Организацией экономического сотрудничества и развития был предложен комплекс мер, многие из которых противоречили общепризнанным принципам международного права и специальным принципам международного экономического права и его отраслей, в том числе принципам суверенного равенства государств, невмешательства во внутренние дела государств, добросовестного выполнения международных обязательств, экономической недискриминации государств.

Специфика сформированного института объясняется особенностями участников международных отношений, оказавших существенное влияние на развитие ИМОНИ. Иными словами, институциональный аспект института международного обмена налоговой информацией включает не только категории

«публичных лиц», задействованных в разработке и принятии международно-правовых норм по обмену налоговой информацией, но и нетрадиционных участников международных отношений, роль которых очень заметна в международной налоговой сфере. К институциональному обеспечению процесса формирования и функционирования ИМОНИ относятся: а) на многостороннем уровне – Организация экономического сотрудничества и развития, Глобальный форум по прозрачности и обмену налоговой информацией, «Большая двадцатка»; б) на региональном уровне – компетентные органы Европейского союза, Евразийского экономического союза, Содружества независимых государств, а также различных региональных форумов; в) на двустороннем уровне – уполномоченные государственные налоговые органы.

Особенности ИМОНИ выражаются и в совокупности норм, содержащих правила обмена налоговой информацией, выработанных на международном уровне. В результате анализа деятельности участников международных отношений в части международно-правового регулирования обмена налоговой информацией предложена авторская классификация источников ИМОНИ на основе системного подхода к уровням международно-правового регулирования: а) на многостороннем (межрегиональном) уровне – Конвенция СЕ/ОЭСР о налоговой помощи, а также рекомендательные акты международных организаций; б) на региональном уровне – международные договоры в рамках Евразийского экономического союза, Европейского союза, иных региональных объединений государств; в) на двустороннем уровне – международные договоры об избежании двойного налогообложения, об обмене налоговой информацией, иные двусторонние договоры государств.

Нормативный аспект международного обмена налоговой информацией обладает своей спецификой и подразумевает наличие не только императивных и диспозитивных норм, содержащихся в источниках международного налогового права, имеющих обязательную юридическую силу, но и значительного объема положений об обмене налоговой информацией, содержащихся в рекомендательных актах, разрабатываемых международными учреждениями.

Примерами подобного рода рекомендательных актов являются предложенные ОЭСР Модельная налоговая конвенция, Модельное налоговое соглашение, а также акты «Большой двадцатки». Доля рекомендательных норм, содержащихся в рекомендательных актах, сопоставима по объему с долей обязательных норм, посвященных международному обмену налоговой информацией, что также придает определенную специфичность ИМОНИ. Нормы «мягкого права», содержащиеся в указанных рекомендательных актах, явно прокладывают дорогу будущим обязательным международно-правовым нормам ИМОНИ.

Вместе с тем, наличие значительного объема норм «мягкого права» по вопросам обмена налоговой информацией влечет проблему неединообразного толкования и применения рекомендательных актов, содержащих указанные нормы, компетентными органами государств. Доказано, что толкование и применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР по налогам на доход и капитал, лежащей в основе двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения, которые, в свою очередь, содержат положения об обмене налоговой информацией, а также Комментариев к Модельной налоговой конвенции осуществляется правоприменительными органами Российской Федерации неединообразно. В целях обеспечения единообразного понимания и применения актов подобного рода необходимо выработать единую позицию по данному вопросу, согласованную на государственном уровне.

В дополнение к этому, в нормативном аспекте ИМОНИ выявлены две разнонаправленные тенденции. С одной стороны, на текущем этапе развития международного налогового права происходит универсализация ИМОНИ. О формировании универсального международно-правового режима обмена налоговой информацией свидетельствует «общее ядро», касающееся установления минимальных требований к положениям об обмене налоговой информацией, содержащихся в любых международных налоговых договорах по данному вопросу. Таким ядром служат стандарты информационной открытости (транспарентности) и обмена налоговой информацией, вытекающие из содержания многосторонних, региональных и двусторонних международных

договоров и актов. Современные тенденции развития ИМОНИ свидетельствуют о том, что стандарты информационной налоговой прозрачности исключают банковскую тайну в качестве основания для отказа в предоставлении налоговой информации и включают широкое внедрение автоматического обмена налоговой информацией между разными государствами, охватывая и «офшорные зоны».

С другой стороны, универсализация ИМОНИ сопровождается дифференциацией правовых режимов, выражающейся в значительном росте различных двусторонних договоров об обмене налоговой информацией на основе актов «мягкого права». Наибольшее распространение получает присоединение государств к многосторонним документам с конкретизацией государств-партнеров для взаимного двустороннего обмена налоговой информацией. Двусторонние договоры государств всегда обладали некоторыми преимуществами, среди которых наиболее важным является возможность адаптации общепринятых норм под нужды и потребности конкретно взятых государств. Таким образом, отличительной чертой института международного обмена налоговой информацией является многообразие и разноуровневость источников закрепления международно-правовых норм.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Международно-правовые акты и официальные документы

1. Венская конвенция о праве международных договоров от 23.05.1969 [Текст] // Ведомости Верховного Совета СССР. – 1986. – № 37. – Ст. 772.

2. Договор «О Евразийском экономическом союзе» от 29.05.2014 [Электронный ресурс]. – URL: <https://docs.eaeunion.org/docs/ru-ru/0003610/itia> (дата обращения: 01.09.2018).

3. Договор «О присоединении Республики Армения к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года» от 10.10.2014 (ред. от 11.04.2017) [Текст] // Бюллетень международных договоров. – 2015. – № 5.

4. Договор «О присоединении Кыргызской Республики к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года» от 23.12.2014 [Текст] // Бюллетень международных договоров. – 2016. – № 2.

5. Конвенция Совета Европы и ОЭСР «О взаимной административной помощи по налоговым делам» (ETS № 127) от 25.01.1988 (с изм. и доп. от 27.05.2010) [Текст] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2016. – № 12. – Ст. 1586.

6. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Японии «Об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и о предотвращении избежания и уклонения от уплаты налогов» от 07.09.2017 [Текст] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2018. – № 46. – Ст. 6984.

7. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан от 18.10.1996 «Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал» [Текст] // Бюллетень международных договоров. – 1998. – № 6.

8. Конвенция между Российской Федерацией и Королевством Бельгия «Об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от

налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» от 19.05.2015. [Электронный ресурс]. – URL: https://m.minfin.ru/ru/document/index.php?id_38=124786&order_38=P_DATE&dir_38=DESC&page_38=1&area_id=38&page_id=2208&popup=Y (дата обращения: 01.09.2018).

9. Модельная конвенция Организации Объединенных Наций «Об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами» (ред. 2011 г.) [Электронный ресурс]. – URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf (дата обращения: 01.09.2018).

10. Протокол «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг»: Приложение № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе 2014 г. [Электронный ресурс]. – URL: <https://docs.eaeunion.org/ru-ru/Pages/DisplayDocument.aspx?s=bef9c798-3978-42f3-9ef2-d0fb3d53b75f&w=632c7868-4ee2-4b21-bc64-1995328e6ef3&l=540294ae-c3c9-4511-9bf8-aaf5d6e0d169&EntityID=3610> (дата обращения: 01.09.2018).

11. Протокол «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов» от 11.12.2009 [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

12. Резолюция Генеральной Ассамблеи ООН от 21.12.1965 № 2131 «О недопустимости вмешательства во внутренние дела государств, об ограждении их независимости и суверенитета» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/inadmissibility_of_intervention.shtml (дата обращения: 01.09.2018).

13. Резолюция Генеральной Ассамблеи ООН от 24.10.1970 № 2625 «Декларация о принципах международного права, касающихся дружественных отношений и сотрудничества между государствами в соответствии с Уставом Организации Объединенных Наций» [Электронный ресурс]. – URL:

https://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/intlaw_principles.shtml (дата обращения: 01.09.2018).

14. Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 03.11.2015 № 142 «О проекте Протокола об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств–членов Евразийского экономического союза для осуществления налогового администрирования» [Электронный ресурс]. – URL: <https://docs.eaeunion.org/Pages/DisplayDocument.aspx?s={e1f13d1d-5914-465c-835f-2aa3762eddda}&w=9260b414-defe-45cс-88a3-eb5c73238076&l={8a412e96-924f-4b3c-8321-0d5e767e5f91}&EntityID=8872> (дата обращения: 01.09.2018).

15. Решение Совета глав правительств СНГ «О создании Координационного совета руководителей налоговых служб государств – участников Содружества Независимых Государств» от 31.05.2001 [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.cis.minsk.by/page.php?id=1606> (дата обращения: 01.09.2018).

16. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Армения от 28.12.1996 «Об устранении двойного налогообложения на доходы и имущество» [Текст] // Бюллетень международных договоров. – 1998. – № 9.

17. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь от 21.04.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество» [Текст] // Бюллетень международных договоров. – 1997. – № 5.

18. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Киргизской Республики от 13.01.1999 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы» [Текст] // Бюллетень международных договоров. – 2001. – № 9.

19. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Белоруссия «О сотрудничестве и взаимной помощи

по вопросам соблюдения налогового законодательства» 1995 г. [Текст] // Бюллетень международных договоров. – 1996. – № 2.

20. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Кыргызской Республики «О сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства» 1999 г. [Текст] // Бюллетень международных договоров. – 1999. – № 11.

21. Соглашение Правительств государств-участников стран СНГ от 04.06.1999 «О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере» [Текст] // Бюллетень международных договоров. – 2001. – № 7.

22. Устав Организации Объединенных Наций от 24.10.1945 г. [Текст] // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. – М., 1956. – Вып. XII. – С. 14–47.

23. Agreement between the Government of Italian Republic and the Government of the Principality Liechtenstein on the Exchange of Information on Tax Matters (2015) [Electronic resource]. – URL: <https://www.llv.li/files/stv/int-tiea-it-engl.pdf> (date of access: 01.09.2018).

24. Agreement between the Government of the Republic of Mauritius and the Government of the Faroes on the Exchange of Information on Tax Matters (2011) [Electronic resource]. – URL: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/49175480.pdf> (date of access: 01.09.2018).

25. Changes to the OECD Model Tax Convention, approved by the Committee on Fiscal Affairs (June 1, 2004) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 2004.

26. Charter of the Intra-European Organisation of Tax Administrations (1997) [Electronic resource]. – URL: <https://www.iota-tax.org/charter> (date of access: 01.09.2018).

27. Communication from the commission to the European parliament and the Council on concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and tax evasion including in relation to third countries [Electronic resource]. – URL:

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2012/0351/COM_COM\(2012\)0351_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2012/0351/COM_COM(2012)0351_EN.pdf) (date of access: 01.09.2018).

28. Communiqué of the Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors (November 21, 2004) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2004/2004communiqué.pdf> (date of access: 01.09.2018).

29. Communiqué of the Meeting of G-20 Finance Ministers and Central Bank Governors (October 15-16, 2005) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2005/2005communiqué.pdf> (date of access: 01.09.2018).

30. Communiqué of the Meeting of G-20 Ministers and Governors (November 18-19, 2006) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2006/2006communiqué.pdf> (date of access: 01.09.2018).

31. Communiqué of the G-20 Finance Ministers and Central Bank Governors (March 18, 2017) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2017/170318-finance-en.pdf> (date of access: 01.09.2018).

32. Convention on the Organization for Economic Cooperation and Development (December 14, 1960) [Electronic resource]. – URL: <https://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomicco-operationanddevelopment.htm> (date of access: 01.09.2018).

33. Convention establishing the Organisation for European Economic Cooperation (July 1, 1948) [Electronic resource]. – URL: https://www.cvce.eu/content/publication/1999/1/1/769de8b7-fe5a-452c-b418-09b068bd748d/publishable_en.pdf (date of access: 01.09.2018).

34. Countering Offshore Tax Evasion [Text]: Some Questions and Answers on the Project (2009). – Paris: OECD Publishing, 2009.

35. Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation [Text] // Official Journal of the European Union, L 336, 27.12.1977.

36. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated

companies of different Member States [Text] // Official Journal of the European Union, L 157/49, 26.06.2003.

37. Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States [Text] // Official Journal of the European Union, L 310/34, 25.11.2009.

38. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC [Text] // Official Journal of the European Union, L 64, 11.03.2011.

39. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States [Text] // Official Journal of the European Union, L 345/8, 29.12.2011.

40. Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation [Text] // Official Journal of the European Union, L 359, 16.12.2014.

41. Council Regulation 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax [Text] // Official Journal of the European Union, L 268, 12.10.2012.

42. Council Regulation № 389/2012 of 2 May 2012 on administrative cooperation in the field of excise duties and repealing Regulation 2073/2004 [Text] // Official Journal of the European Union, L 121, 08.05.2012.

43. Decision of the OECD Council Establishing the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (September 17, 2009) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 2009.

44. Draft Resolution of the OECD Council renewing and revising the mandate of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (September 17, 2009) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 2009.

45. Explanatory Report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, amended by the 2010 Protocol [Electronic resource]. – URL: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory_Report_ENG_%2015_04_2010.pdf (date of access: 01.09.2018).

46. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews [Text]: Russian Federation. Phase 2: Implementation of the Standard in Practice (2014). – Paris: OECD Publishing, 2014.

47. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews [Text]: Kazakhstan. Phase 1: Legal and Regulatory Framework (2015). – Paris: OECD Publishing, 2015.

48. G-7 Leaders' Economic Communiqué «Making a Success of Globalization for the Benefit of All» (June 28, 1996) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g8.utoronto.ca/summit/1996lyon/communique.html> (date of access: 01.09.2018).

49. G-20 Statement on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (November 21, 2004) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2004/2004transparency.pdf> (date of access: 01.09.2018).

50. G-20 Leaders' Statement (April 2, 2009) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2009/2009communique0925.html> (date of access: 01.09.2018).

51. G-20 Leaders' Statement (September 24-25, 2009) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2009/2009communique0925.html> (date of access: 01.09.2018).

52. G-20 Leaders' Summit Declaration (June 27, 2010) [Electronic resource]. – URL: http://www.g20.utoronto.ca/2010/g20_declaration_en.pdf (date of access: 01.09.2018).

53. G-20 Leaders' Summit Document (November 12, 2010) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2010/g20seoul.pdf> (date of access: 01.09.2018).

54. G-20 Leaders' Summit Communiqué (November 4, 2011) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2011/2011-cannes-communication-111104-en.html> (date of access: 01.09.2018).
55. G-20 Leaders' Summit Final Declaration «Building Our Common Future: Renewed Collective Action for the Benefit of All» (November 4, 2011) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2011/2011-cannes-declaration-111104-en.html> (date of access: 01.09.2018).
56. G-20 Leaders' Declaration (June 18-19, 2012) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.pdf> (date of access: 01.09.2018).
57. G-20 Leaders' Declaration (September 6, 2013) [Electronic resource]. – URL: http://www.g20.utoronto.ca/2013/Saint_Petersburg_Declaration_ENG.pdf (date of access: 01.09.2018).
58. G-20 Leaders' Communiqué (November 16, 2014) [Electronic resource]. – URL: http://www.g20.utoronto.ca/2014/brisbane_g20_leaders_summit_communique.pdf (date of access: 01.09.2018).
59. G-20 High-Level Principles on Beneficial Ownership Transparency (November 16, 2014) [Electronic resource]. – URL: // http://www.g20.utoronto.ca/2014/g20_high-level_principles_beneficial_ownership_transparency.pdf (date of access: 01.09.2018).
60. G-20 Leaders' Communiqué (November 16, 2015) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2015/151116-communication.pdf> (date of access: 01.09.2018).
61. G-20 Leaders' Communiqué (September 5, 2016) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2016/160905-communication.html> (date of access: 01.09.2018).
62. League of Nations Fiscal Committee Report to the Council on the Seventh Session of the Committee. C.490.M.331.1937.II.A [Text]. – Geneva, 1937.
63. Methodology for Peer Reviews and Non-Member Reviews (2016) [Text]. - Paris: OECD Publishing, 2016.

64. Model OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2015) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 2015.
65. Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a Tax Information Exchange Agreement (2015) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 2015.
66. Note on Assessment Criteria of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (2015) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 2015.
67. OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 2013.
68. OECD Final Report on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting [Text]: Inclusive Framework on BEPS, Action 13 (2015). – Paris: OECD Publishing, 2015.
69. OECD Harmful Tax practices. Progress Report on Preferential Regimes [Text]: Inclusive Framework on BEPS, Action 5 (October 16, 2017). – Paris: OECD Publishing, 2017.
70. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 15, 2014) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 2014.
71. OECD's Project on Harmful Tax Practices [Text]: the 2001 Progress Report. – Paris: OECD Publishing, 2001.
72. OECD Report «Harmful Tax Competition [Text]: An Emerging Global Issue» (1998). – Paris: OECD Publishing, 1998.
73. OECD Report «Towards Global Tax Cooperation [Text]: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices» (2000). – Paris: OECD Publishing, 2000.
74. OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers (July 23-24, 2016) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 2016.
75. OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes (January 23, 2006) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 2006.

76. Progress Report of the Development Working Group (June 19, 2012) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-dwg.pdf> (date of access: 01.09.2018).
77. Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (May 27, 2010) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 2010.
78. Tax Annex to the Saint Petersburg G20 Leaders' Declaration (September 5, 2013) [Electronic resource]. – URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0905-tax.html> (date of access: 01.09.2018).
79. Treaty on European Union (consolidated text) [Text] // Official Journal of the European Union, C 326/13, 26.10.2012.
80. Treaty on the Functioning of the European Union (consolidated text) [Text] // Official Journal of the European Union, C 326/47, 26.10.2012.
81. Recommendation C (97)195/FINAL of the OECD Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital (October 23, 1997) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 1997.
82. Report of the Committee on Fiscal Affairs on the OECD Model Double Taxation Convention on Income and on Capital (1977) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 1997.
83. SAARC Limited Multilateral Agreement on Avoidance of Double Taxation and Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (2005) [Electronic resource]. – URL: [https://www.mira.gov.mv/tax_bills/2016/Final%20Agreement%20on%20Avoidance%20of%20Double%20Taxation%20%20\(SAARC\).pdf](https://www.mira.gov.mv/tax_bills/2016/Final%20Agreement%20on%20Avoidance%20of%20Double%20Taxation%20%20(SAARC).pdf) (date of access: 01.09.2018).
84. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters (2014) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 2014.
85. Statement by the OECD regarding the status of the accession process with Russia and cooperation with Ukraine (March 13, 2014) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 2014.

86. Statement of Outcomes of the meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (October 28-29, 2014) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 2014.

87. Summary of Outcomes of the Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (September 1-2, 2009) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 2009.

88. Terms of Reference to Monitor and Review Progress towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes (2016) [Text]. – Paris: OECD Publishing, 2016.

2. Нормативные правовые акты Российской Федерации

89. Информационное письмо Министерства финансов Российской Федерации «Список международных договоров об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и другими государствами, действующих на 01.01.2017» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

90. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Текст] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

91. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов: Проект, направленный в Правительство Российской Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации, от 30.11.2016 [Электронный ресурс]. – URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/ONNP_2016-2018.pdf (дата обращения: 01.09.2018).

92. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 7 мая 2008 г. № 03-08-05 «Определение статуса зависимого агента» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

93. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 1 апреля 2010 г. № 03-08-05 «О налогообложении процентного дохода по облигациям российских эмитентов» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

94. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 2011 г. № 03-08-13/1 «О налогообложении процентов, выплачиваемых российскими банками по депозитным договорам, заключенным данными российскими банками с иностранными компаниями» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

95. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 28 апреля 2012 г. № 03-08-05 «О налогообложении доходов российской организации, полученных от казахстанской организации по договору аренды самоходной строительной техники без экипажа» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

96. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 04.06.2015 № 03-09-13/32514 «Налог на прибыль организаций: о ставке налога в отношении дивидендов, выплачиваемых российской организацией кипрской организации, имеющей постоянное представительство в Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

97. Письмо Управления Федеральной налоговой службы Российской Федерации по г. Москве от 19.10.2011 № 16-15/101197@ «О порядке налогообложения доходов иностранной организации в виде лицензионных платежей» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

98. Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 22.12.2015 № ОА-4-17/22482@ «О взаимной административной помощи по налоговым делам и международном обмене налоговой информацией» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

99. Постановление Правительства Российской Федерации от 14.12.2000 № 953 «Об утверждении Соглашения между государствами-участниками Содружества Независимых Государств о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере» [Текст] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 511. – Ст. 5002.

100. Постановление Правительства Российской Федерации от 14.08.2014 № 805 «О заключении соглашений об обмене информацией по налоговым делам» [Текст] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2014. – № 34. – Ст. 4665.

101. Проект Федерального закона «О внесении изменений в статью 87 части первой Налогового Кодекса Российской Федерации» [Текст] // Российская газета. – 2013.

102. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13.11.2007 № 108н (ред. от 02.11.2017) «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)» [Текст] // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2007. – № 50.

103. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 17.11.2008 № 1662-р (ред. от 10.02.2017) «О концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года» [Текст] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2008. – № 47. – Ст. 5489.

104. Типовое соглашение «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество»: утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 28.05.1992 № 352 «О заключении межправительственных Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

105. Типовое соглашение «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» [Текст]: утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2010. – № 10. – Ст. 1078.

106. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ [Текст] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 25. – Ст. 2954.

107. Указание Банка России от 07.08.2003 № 1317-У (ред. от 18.02.2014) «О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорных зонах)» [Текст] // Вестник Банка России. – 2003. – № 51.

108. Федеральный закон Российской Федерации от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» [Текст] // Российская газета. – 2014. – № 254.

109. Федеральный закон Российской Федерации от 27.11.2017 № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний» [Текст] // Российская газета. – 2017. – № 273.

110. Федеральный закон Российской Федерации от 03.08.2018 № 287-ФЗ «О ратификации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Японии об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и о предотвращении избежания и уклонения от уплаты налогов и Протокола к ней» [Текст] // Российская газета. – 2018. – № 170.

3. Судебные решения

111. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2009 № 09АП-25019/2009-АК ООО «ФБ-Лизинг» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

112. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2010 по делу № 09АП-25911/2010-АК ОАО «Российские железные дороги» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

113. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.09.2011 по делу № 09АП-21988/2011-АК ООО «ВымпелКом-Инвест» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

114. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.10.2011 по делу № А40-1164/11-99-7 ООО «Нарьянмарнефтегаз» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

115. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.07.2012 по делу № 09АП-18777/2012-АК ООО «Рулог» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

116. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.12.2012 № 09АП-33421/2012-АК «Eastern Value Partners Limited» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

117. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.06.2013 по делу № 09АП- 3696/2013 «Кредит Европа Банк» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

118. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 15.11.2011 по делу № 8654/11 ОАО «Угольная компания

«Северный Кузбасс» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

119. Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 06.05.2013 по делу № А33-7550/2012 ООО «ЮИИ-Сибирь» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

120. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.09.2010 по делу № А56-6861/2010 ООО «Гид Лаурэт Нуэль Восток» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

121. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.03.2012 по делу № А56- 73753/2010 ООО «Омега-Премиум» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

122. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.12.2012 по делу № А56-29638/2012 ООО «Рольф Эстейт Санкт-Петербург» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

123. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.06.2013 по делу № А56-67691/2012 ООО «Рольф Эстейт Санкт-Петербург» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

124. Постановление Федерального арбитражного суда Московской области от 28.02.2013 по делу № А40-65284/11-91-279 ЗАО «Ликёро-водочный завод «Топаз» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

125. Постановление Федерального арбитражного суда Московской области от 02.08.2012 по делу № А40-58575/11-129-248 «Медас Трейдинг АГ» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

126. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 08.02.2012 по делу № А56-23858/2011 ООО «СРВ-Папула»

[Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

127. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 31.01.2012 по делу № А45-3310/2011 ООО «Терминал Сибирь» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

128. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 21 июня 2005 г. № А56-26540/04 «Гринси Холдингс Лимитед» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

129. Case № C-420/98 W.N. v Staatssecretaris van Financiën / Judgment of the Court (First Chamber) of 13 April 2000 // European Court Reports. – 2000. – I-02847.

4. Монографии, учебные пособия, научные сборники на русском языке

130. Бекашев, К.А., Моисеев, Е.Г. Право Евразийского экономического союза [Текст]: учеб. пособие / К.А. Бекашев, Е.Г. Моисеев. – М.: Проспект, 2015. – 160 с.

131. Богославский, М.М. Международное экономическое право [Текст] / М.М. Богославский. – М.: Международные отношения, 1986. – 303 с.

132. Брызгалин, А.В., Берник, В.Р., Головкин, А.Н., Брызгалин, В.В. Методы налоговой оптимизации [Текст] / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин, В.В. Брызгалин; под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-пресс, 2001. – 120 с.

133. Вахания, В.В. Международные финансовые институты и контрольные механизмы [Текст] / В.В. Вахания. – М.: Финансы и Кредит, 2004. – 448 с.

134. Вельяминов, Г.М. Международное право [Текст]: опыты / Г.М. Вельяминов. – М.: Статут, 2015. – 1006 с.

135. Кашин, В.А. Международные налоговые соглашения [Текст] / В.А. Кашин. — М.: Международные отношения, 1983. — 184 с.
136. Кашкин, С.Ю., Четвериков, А.О. Право Евразийского экономического союза [Текст]: учебник / С.Ю. Кашкин, А.О. Четвериков; отв. ред. С.Ю. Кашкин. — М.: Проспект, 2016. — 192 с.
137. Кучеров, И.И. Международное налоговое право [Текст]: учебник / И.И. Кучеров. — М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2007. — 452 с.
138. Кучеров, И.И. Налоговое право России [Текст]: курс лекций / И.И. Кучеров. — М.: УКЦ «ЮрИнфоР», 2001. — 360 с.
139. Кучеров, И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) [Текст]: монография. — М.: ЗАО «ЮрИнфор», 2009. — 473 с.
140. Лабин, Д.К. Международно-правовое обеспечение мирового экономического порядка [Текст] / Д.К. Лабин. — М.: Синергия, 2004. — 188 с.
141. Налоговое право [Текст]: учеб. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. — 608 с.
142. Пепеляев, С.Г. Основы налогового права [Текст]: учеб.-методич. пособие. — М.: Инвест Фонд, 2000. — 496 с.
143. Перов А.В. Налоги и международные соглашения России [Текст]: монография / А.В. Перов. — М.: Юристъ, 2000. — 518 с.
144. Погорлецкий, А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности [Текст]: учеб. пособие / А.И. Погорлецкий. — СПб.: Техническая книга, 2006. — 317 с.
145. Право международных организаций. Региональные, межрегиональные, субрегиональные межправительственные организации [Текст]: учебник для бакалавриата и магистратуры / под ред. А.Х. Абашидзе, А.М. Солнцева. — М.: Издательство Юрайт, 2018. — 331 с.
146. Сорокина, Е.Я. Основы международного налогового права [Текст] / Е.Я. Сорокина. — М.: РУДН, 2000. — 282 с.
147. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование [Текст] / Г.П. Толстопятенко. — М.: НОРМА, 2001. — 336 с.

148. Шахмаметьев, А.А. Международное налоговое право [Текст] / А.А. Шахмаметьев. – М.: Международные отношения, 2014. – 823 с.
149. Шахмаметьев, А.А. Международный фактор в правовом регулировании налогов [Текст] / А.А. Шахмаметьев. – М.: Юрлитинформ, 2010. – 213 с.
150. Шахмаметьев, А.А. Режим налогообложения нерезидентов [Текст]: правовая основа регулирования / А.А. Шахмаметьев. – М.: Юрлитинформ, 2010. – 245 с.
151. Шепенко, Р.А. Конспект лекций по курсу «Международные налоговые правила» [Текст]: учеб. пособие / Р. А. Шепенко. – М.: МГИМО-Университет, 2011. – 120 с.
152. Шепенко, Р.А. Международные налоговые правила. Ч.2 [Текст] / Р. А. Шепенко. – М.: Юрлитинформ, 2012. – 526 с.
153. Шумилов, В.М. Международное право [Текст]: учебник / В.М. Шумилов. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: ЮСТИЦИЯ, 2016. – 523 с.
154. Шумилов, В.М. Международное финансовое право [Текст] : учебник / В.М. Шумилов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Международные отношения, 2011. – 328 с.
155. Шумилов, В.М. Международное экономическое право [Текст] : учебник для магистров / В.М. Шумилов. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2019. – Сер.: Магистр. – 612 с.
156. Черниченко, С.В. Контуры международного права. Общие вопросы [Текст] / С.В Черниченко. – М.: Научная книга, 2014. – 592 с.

5. Монографии, учебные пособия, научные сборники на иностранных языках

157. Belgrud, M. Cross-Border Enforcement of Claims in the EU [Text] / M. Belgrud. – The Netherlands: Kluwer Law International, 2009. – 374 p.

158. Bertucci, G. Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries [Text] / G. Bertucci. – New York: United Nations Publishing, 2003. – 201 p.

159. Cogen, M. An introduction to European Intergovernmental Organisations [Text] / M. Cogen. – London and New York: Routledge, 2015. – 287 p.

160. Hobson, J.M., Seabrooke, L. Everyday Politics of the World Economy [Text] / J.M. Hobson, L. Seabrooke. – Cambridge: Cambridge University Press, 2007. – 264 p.

161. Kommer, V., Alink, M. Handbook on Tax Administration [Text] / V. Kommer, M. Alink. – Amsterdam: IBFD, 2016. – 1028 p.

162. Ruiz, M.A.G. Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims [Text] / M.A.G. Ruiz. – Hague: Kluwer Law International, 2002. – 332 p.

163. Sharman, J.C. Havens in a Storm [Text]: The Struggle for Global Tax Regulation (Cornell Studies in Political Economy) / J.C. Sharman. – New York: Cornell University Press, 2006. – 224 p.

6. Научные публикации в сборниках и периодических изданиях на русском языке

164. Бескаровайный, Е.Л. Антиофшорное регулирование [Текст] / Е.Л. Бескаровайный // Налоговый учет для бухгалтера. – 2006. – № 4. – С. 43-48.

165. Борисов, К.Г. К вопросу о формировании международного налогового права в международном общении государств [Текст] / К.Г. Борисов // Московский журнал международного права. – 1999. – № 4. – С. 42-47.

166. Веральский, М. Проблемы международного финансового права [Текст] / М. Веральский // Советское государство и право. – 1967. – № 1. – С. 63-68.

167. Винницкий, Д.В. Основные функции международного налогового права [Текст] / Д.В. Винницкий // Российский ежегодник международного налогового права. – 2009. – № 1. – С. 12-29.

168. Винниченко А.Д. Статус комментариев ОЭСР в России и вопросы бенефициарной собственности [Текст] / А.Д. Винниченко // Экономика и Право. – 2015. – № 5-6. – С. 56-58.
169. Герасименко, Н.В., Дирин, А.А. Правовое регулирование международной налоговой конкуренции [Текст] / Н.В. Герасименко, А.А. Дирин // Законодательство и экономика. – 2005. – № 9. – С. 40-45.
170. Гусейнов, О.Р. Налоговое право Европейского союза [Текст] / О.Р. Гусейнов // Евразийский юридический журнал. – 2013. – № 2 (57). – С. 57-62.
171. Каламкарян, Р.А., Чжин, Ю. Структура и основные направления деятельности ОЭСР [Текст] / Р.А. Каламкарян, Ю. Чжин // Вестник Российского университета дружбы народов. Сер.: юридические науки. – 2000. – № 2. – С. 156-160.
172. Капустина, Л.М., Портнов, Н.А. Методические подходы к оценке инвестиционной привлекательности страны для иностранных компаний [Текст] / Л.М. Капустина, Н.А. Портнов // Известия УрГЭУ. – 2014. – № 2. – С. 35-41.
173. Копина, А.А. Международное налоговое право [Текст] / А.А. Копина // Налоги. – 2016. – № 4. – С. 12-14.
174. Кузнеченкова, В.Е. Международные налоговые соглашения как источник налогового права [Текст] / В.Е. Кузнеченкова // Финансовое право. – 2011. – № 10. – С. 29-31.
175. Кучеров, И.И. Теоретические вопросы международного налогового права и его место в системе налогово-правового регулирования [Текст] / И.И. Кучеров // Финансовое право. – 2006. – № 1. – С. 44-48.
176. Кушу, С.О. Основы современного международного налогового права [Текст] / С.О. Кушу // Научный вестник Южного института менеджмента. – 2017. – № 2. – С. 24-27.
177. Ларютина, И.А. Международное налоговое право [Текст] / И.А. Ларютина // Московский журнал международного права. – 2001. – № 4. – С. 94-116.

178. Ла Скала, А.Э. Функции и содержание международных договоров в сфере налогообложения [Текст] / А.Э. Ла Скала // Российский ежегодник международного налогового права. – 2009. – № 1. – С. 46-51.

179. Лещенко, С.К. К вопросу о понятии международного налогового права [Текст] / С.К. Лещенко // Промышленно-торговое право. – 2008. – № 5. – С. 53-59.

180. Лифшиц, И.М. G-20: Спасение от кризиса или кризис легитимности? О влиянии актов «Большой двадцатки» на развитие международного права [Текст] / И.М. Лифшиц // Международное экономическое право в эпоху глобализации. Liber amicorum в честь 60-летия профессора В.М. Шумилова: сборник статей. – М.: ВАВТ, 2014. – № 54. – С. 128-136.

181. Лукаш, С. На шаг впереди. Лидерство «Группы двадцати» в формировании глобальной экономической повестки [Текст] / С. Лукаш // Вестник международных организаций. – 2017. – № 2. – С. 7-9.

182. Лукашук, И.И. Взаимодействие международного и внутригосударственного права в условиях глобализации [Текст] / И.И. Лукашук // Журнал российского права. – 2002. – № 3. – С. 115-128.

183. Маташева, О.Д. Система и источники европейского налогового права [Текст] / О.Д. Маташева // Вестник Российского университета дружбы народов. Сер.: юридические науки. – 2007. – № 2. – С. 73-75.

184. Мачехин, В.А. Проблемы применения и толкования налоговых договоров РФ в целях налогового планирования [Текст] / В.А. Мачехин // Юрист. – 2011. – № 7. – С. 17-25.

185. Мачехин, В.А. Влияние на развитие финансового права РФ документов Организации экономического сотрудничества и развития [Текст] / В.А. Мачехин // Материалы международной научно-практической конференции «Государство и право: вызовы XXI века». – М.: Элит, 2009. – С. 111-116.

186. Мижинский, М.Ю. Борьба с уклонением от уплаты налогов [Текст]: правовой опыт Великобритании / М.Ю. Мижинский // Финансовое право. – 2006. – № 5. – С. 13-17.

187. Миронова, О.А., Каратаев, А.С. Развитие международной деятельности налоговых органов в России [Текст] / О.А. Миронова, А.С. Каратаев // Инновационное развитие экономики. – 2013. – № 4-5. – С. 50-57.

188. Орлов, М.Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства [Текст] / М.Ю. Орлов // Финансовое право. – 2006. – № 2. – С. 18-22.

189. Пекарская, М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией [Текст]: разграничение по содержанию и предмету регулирования / М.С. Пекарская // Российский внешнеэкономический вестник. – 2018. – № 4. – С. 119-132.

190. Пекарская, М.С. Международное налоговое право как отрасль права [Текст]: общая характеристика и проблемные аспекты / М.С. Пекарская // Евразийский юридический журнал. – 2019. – № 7. – С. 33-36.

191. Пекарская, М.С. Обзор российской правоприменительной практики в части толкования Модельной налоговой конвенции ОЭСР [Текст] / М.С. Пекарская // Московский журнал международного права. – 2016. – № 2. – С. 214-221.

192. Пекарская, М.С. О роли «Большой двадцатки» в международно-правовом регулировании обмена налоговой информацией [Текст] / М.С. Пекарская // Хозяйство и право. – 2018. – № 7. – С. 122-128.

193. Пекарская, М.С. Особенности международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в рамках Евразийского экономического союза [Текст] / М.С. Пекарская // Хозяйство и право. – 2017. – № 9. – С. 119-128.

194. Петченко, М.А., Семенко, К.Н. ОЭСР и оффшорные финансовые центры [Текст] / М.А. Петченко, К.Н. Семенко // Московский журнал международного права. – 2007. – № 2 (66). – С.135-151.

195. Погорлецкий, А.И. Налоговая конкуренция в современной системе мирохозяйственных связей [Текст] / А.И. Погорлецкий // Финансовый мир. – 2004. – Вып. 2. – С. 284-285.

196. Погорлецкий, А.И. Конвергенция национальных налоговых систем [Текст] / А.И. Погорлецкий // Вестник СПбГУ. – 2005. – Сер. 5: экономика. – Вып. 2. – С. 65-73.

197. Полежарова, Л.В., Виноградова, А.В. Новые стандарты ОЭСР в области обмена информацией и их использование в России [Текст] / Л.В. Полежарова, А.В. Виноградова // Налоговая политика и практика. – 2015. – № 5. – С. 77-80.

198. Пономарева, К.А. Правовые проблемы обмена налоговой информацией в Европейском союзе и Евразийском экономическом союзе [Текст] / К.А. Пономарева // Вестник Омского университета. Сер.: Право. – 2016. – № 3 (48). – С. 74-79.

199. Потапенко, Е.Г. Комплексные образования в системе российского права [Текст] / Е.Г. Потапенко // Известия Саратовского университета. Сер.: Экономика. Управление. Право. – 2013. – Т. 13. – Вып. 3 (1). – С. 357-362.

200. Пустовалов, Е.В. Правовые основы обмена налоговой информацией с иностранными государствами [Текст]: пути развития / Е.В. Пустовалов // Налоги. – 2011. - № 5. – С. 17-21.

201. Ровинский, Е.А. Международные финансовые отношения и их правовое регулирование [Текст] / Е.А. Ровинский // Советское государство и право. – 1965. – № 2. – С. 60-68.

202. Ровинский, Е.А., Черепахин, А.М. Международно-правовое регулирование двойного налогообложения [Текст] / Е.А. Ровинский, А.М. Черепахин // Советское государство и право. – 1975. – № 6. – С. 91-96.

203. Фомина, О.А. Международное налоговое право [Текст]: понятие, основные принципы / О.А. Фомина // Хозяйство и право. – 1995. – № 5. – С. 125-135.

204. Хабриева, Т.Я. Основы взаимодействия международного и национального права [Текст] / Т.Я. Хабриева // Материалы заседания Международной школы-практикума молодых ученых-юристов / отв. ред. Т.Я. Хабриева, Ю.А. Тихомиров. – М.: Юриспруденция, 2007. – С. 3-8.

205. Хаванова, И.А. Международные налоговые договоры в правовой системе России [Текст] / И.А. Хаванова // Финансовое право. – 2015. – № 12. – С. 18-22.
206. Хаванова, И.А. Особенности толкования международных налоговых договоров [Текст] / И.А. Хаванова // Законодательство и экономика. – 2016. – № 2. – С. 80-84.
207. Хаванова, И.А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях [Текст] / И.А. Хаванова // Журнал российского права. – 2013. – № 11. – С. 41-51.
208. Шахмаматьев, А.А. Налоговый суверенитет и налоговая юрисдикция государства [Текст] / А.А. Шахмаматьев // Современное право. – 2013. – № 3. – С. 76-81.
209. Шепенко, Р.А. История Модельной конвенции ОЭСР о налогах на доход и капитал [Текст] / Р.А. Шепенко // Российское право: образование, практика, наука. – 2014. – № 1. – С. 32-37.
210. Шепенко, Р.А. Международно-правовое регулирование административной помощи в налоговых вопросах [Текст] / Р.А. Шепенко // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2009. – № 6. – С.107-113.
211. Шепенко, Р.А. Международные договоры как источники налогового права [Текст] / Р.А. Шепенко // Налоговая политика и практика. – 2009. – № 10.– С. 62-67.
212. Шепенко, Р.А. Международные налоговые правила [Текст]: на пути к информационной открытости / Р.А. Шепенко // Международная жизнь. – 2012. – № 12. – С. 122-134.
213. Шепенко, Р.А. Система положений международных договоров об обмене информацией [Текст] / Р.А. Шепенко // Налоги и финансы. – 2012. – № 1. – С. 21-32.
214. Шумилов, В.М., Боклан, Д.С., Лифшиц, И.М. Правовые новеллы Договора о Евразийском экономическом союзе [Текст] / В.М. Шумилов, Д.С.

Боклан, И.М. Лифшиц // Российский внешнеэкономический вестник. – 2015. – № 4. – С. 88-100.

7. Научные публикации в сборниках и периодических изданиях на иностранных языках

215. Christians, A. Sovereignty, Taxation and Social Contract [Text] / A. Christians // Minnesota Journal of International Law. – 2009. – Vol. 99. – No. 1. – Pp. 99-153.

216. Cleave, B. Judicial interpretation of Tax Treaties - Educating the Judges? [Text] / B. Cleave // Bombay Chartered Accountants Journal. – 2005. – Vol. 39. – Part 2. – Pp. 44-62.

217. Gonzalez, S. The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union [Text]: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances / S. Gonzalez // EU Tax Review. – 2016. – Vol. 25. – No. 3. – Pp. 146-161.

218. Gravelle, J.G. Tax havens [Text]: international tax avoidance and evasion / J.G. Gravelle // Washington DC: Congressional Research Service, 2015. – Pp. 1-55.

219. Hartman, B.R. Coercing Cooperation from Offshore Financial Centers [Text]: Identity and Coincidence of International Obligations against Money Laundering and Harmful Tax Competition / B.R. Hartman // Boston College International and Comparative Law Review. – 2001. – Vol. 24:253. – Pp. 253-290.

220. Hay, R.J. Offshore Financial Centres [Text]: The Supranational Initiatives / R.J. Hay // Tax Planning International Review. – 2011. – Vol. 28. – No. 2. – Pp. 10-23.

221. Hishikawa, A. The Death of Tax Havens? [Text] / A. Hishikawa // Boston College International and Comparative Law Review. – 2002. – Vol. 25:389. – Pp. 388-417.

222. Jackson, J.K. The OECD Initiative on Tax Havens [Text] / J.K. Jackson // Washington DC: Congressional Research Service, 2010. – Pp. 1-15.

223. Langer, M.J. Harmful Tax Competition [Text]: Who Are the Real Tax Havens? / M.J. Langer // Tax Note International (special reports). – 2000. – Pp. 1-9.
224. Lennard, M. The UN Model Tax Convention as compared with the OECD Model Tax Convention – Current points of difference and recent developments [Text] / M. Lennard // Asia-Pacific Tax Bulletin. – 2009. – Vol. 49. – No. 8. – Pp. 4-12.
225. Lesage, D. The Current G20 Taxation Agenda [Text]: Compliance, Accountability and Legitimacy / D. Lesage // International Organisations Research Journal. – 2014. – No. 9. – Pp. 32-41.
226. Linderfalk, U., Hilling, M. The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids [Text]: The Static/ Ambulatory – Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law / U. Linderfalk, M. Hilling // Nordic Tax Journal. – 2015. – No. 1. – Pp. 34-59.
227. Loomer, G.T. Tax Treaty Abuse: Is Canada Responding Effectively? // Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation, 2009. – Pp. 1-42.
228. Makhlouf, G. The OECD List of Uncooperative Tax Havens (18.05.2001) / G. Makhlouf [Electronic resource]. – URL: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=PAC/COM/NEWS\(2002\)51&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=PAC/COM/NEWS(2002)51&docLanguage=En) (date of access: 01.09.2018).
229. Mitchell, D.J. An OECD Proposal to Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy [Text] / D.J. Mitchell // The Heritage Foundation Backgrounder. – 2000. – No. 1395. – Pp. 1–33.
230. Morris, G.N.M.O. The Loss of Sovereignty, the United Nations and Offshore Financial Centres [Text] / G.N.M.O. Morris // Tax Notes International. – 2001. – Vol. 23. – Pp. 1297-1311.
231. Orlov, M. The Concept of Tax Haven [Text]: A Legal Analysis / M. Orlov // International tax. – 2004. – Vol. 32 (2). – Pp. 95-111.
232. Panayi, C. Current Trends on Automatic Exchange of Information [Text] // Singapore Management University School of Accountancy Research Paper. – 2016. – S-43. – Pp. 1-40.

233. Ring, D.M. International Tax Relations [Text]: Theory and Implications / D.M. Ring // Tax Law Review. – 2007. – Vol. 60. – Pp. 83-154.
234. Rixen, T. Double Tax Avoidance Rules as the Institutional Foundation of Tax Competition [Text] / T. Rixen // Tax Justice Focus. – 2008. – Vol. 4. – No. 2. – Pp. 9-10.
235. Samuels, L.B., Kolb, D.C. The OECD Initiative [Text]: Harmful Tax Practices and Tax Havens / L.B. Samuels, D.C. Kolb // Taxes. – 2001. – No. 79 (3). – Pp. 231-260.
236. Seer, R. Overview of Legislation Practices Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters. – 2015. – 40 p. [Electronic resource]. – URL: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/563452/IPOL_STU\(2015\)563452_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/563452/IPOL_STU(2015)563452_EN.pdf) (date of access: 17.01.2018).
237. Vogel, K. Double Tax Treaties and Their Interpretation [Text] / K. Vogel // Berkeley Journal of International Law. – 1986. – Vol. 4. – No. 1. – Pp. 1-85.

8. Докторские и кандидатские диссертации

238. Демин, А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления [Текст]: дис. ... д-ра юр. наук: 12.00.04 / Демин Александр Васильевич. – Екатеринбург, 2014. — 452 с.
239. Кастанова, Е.Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов [Текст]: дис. ... канд. юр. наук: 12.00.14 / Кастанова Екатерина Дмитриевна. – М., 2014. – 178 с.
240. Толстопятенко, Г.П. Европейское налоговое право (проблемы теории и практики) [Текст]: дис. ... д-ра юр. наук: 12.00.14 / Толстопятенко Геннадий Петрович. – М., 2001. – 317 с.
241. Ухаль, А.А. Особенности правового регулирования налогообложения деятельности иностранных инвесторов в Российской Федерации [Текст]: автореф. дисс. ...канд. юр. наук: 12.00.14 / Александр Арзенович Ухаль. – М., 2005. – 32 с.

242. Хаванова, И.А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия международного и национального права [Текст]: дис. ... д-ра юр. наук: 12.00.04, 12.00.10 / Хаванова Инна Александровна. – М., 2016. – 415 с.

243. Шумилов, Ю.В. Эволюция международного финансового права в свете глобального финансово-экономического кризиса 2008-2010 гг. [Текст]: дис. ... канд. юр. наук: 12.00.10 / Шумилов Юрий Владимирович. – М., 2010. – 229 с.

9. Интернет-ресурсы

244. Ассоциация налоговых администраторов Тихоокеанских островов (Pacific Islands Tax Administrators Association) (PITAA) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.pitaa.org>

245. Ассоциация налоговых администраций Содружества (Commonwealth Association of Tax Administrators) (CATAX) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.catatax.org>

246. Ассоциация налоговых органов исламских стран (Association of Tax Authorities of Islamic Countries) (ATAIC) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.ataic28.org>

247. Африканский форум по налоговому администрированию (African Tax Administration Forum) (ATAF) [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.ataftax.org>

248. Внутриевропейская организация налоговых администраций (Intra-European Organisation of Tax Administrations) (IOTA) [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.iota-tax.org>

249. Евразийский экономический союз [Электронный ресурс]. – URL: <https://docs.eaeunion.org>

250. Информационный центр «Большой двадцатки» (G-20 Information Centre) [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.g20.org>

251. Карибская организация налоговых администраций (Caribbean Organization of Tax Administrators) (COTA) [Электронный ресурс]. – URL: <http://today.caricom.org/tag/caribbean-organisation-of-tax-administrators>

252. Межамериканский центр налоговых администраций (Inter-American Center of Tax Administrations) (CIAT) [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.ciat.org>

253. Министерство финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.minfin.ru>

254. Министерство финансов США [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.treasury.gov>

255. Организация Объединенных Наций [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.un.org>

256. Организация экономического сотрудничества и развития [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org>

257. Рабочая группа по вопросам налогового администрирования и научных исследований в азиатских странах (Study Group on Asian Tax Administration and Research) (SGATAR) [Электронный ресурс]. – URL: <https://sgatar.org>

258. Совместный международный информационный центр по налоговым оазисам (Joint International Tax Shelter Information Centre) (JITSIC) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic>

259. Справочно-правовая система «Консультант плюс» [Электронный ресурс]. – URL: <http://base.consultant.ru>

260. Федеральная Налоговая Служба Российской Федерации [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.nalog.ru>

261. Форум по налоговому администрированию ОЭСР (OECD Forum on Tax administration) (FTA) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration>

262. Центр для проведения встреч и исследований главами налоговых администраций (Center for Meetings and Studies of Tax Administration Leaders) (CREDAF) [Электронный ресурс]. – URL: <https://credaf.org>