

Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования

УДК 341.424 : 339.73
ББК 67.402
П-245

*Мария Сергеевна ПЕКАРСКАЯ,
Всероссийская академия внешней торговли
(119285, Москва, ул. Пудовкина, 4А),
кафедра международного права - преподаватель, аспирант,
E-mail: PekarSKayaMS@mail.ru*

Аннотация

Статья посвящена общей характеристике двусторонних договоров государств, содержащих положения об обмене налоговой информацией. Автором вводится классификация двусторонних договоров, включающая договоры об избежании двойного налогообложения, договоры об обмене налоговой информацией, договоры о правовой помощи по налоговым делам и иные двусторонние договоры, положения которых в той или иной степени затрагивают вопросы обмена налоговой информацией между государствами. В статье проанализировано основное содержание всех указанных двусторонних договоров, в том числе заключенных Российской Федерацией с иностранными государствами.

Ключевые слова: обмен налоговой информацией; акты ОЭСР по налоговым вопросам; двусторонние налоговые договоры; договоры об избежании двойного налогообложения; договоры об обмене налоговой информацией; договоры о правовой помощи по налоговым делам.

Bilateral agreements in terms of tax information exchange: differentiation by content and subject matter

*Maria Sergeevna PEKARSKAYA,
Russian Foreign Trade Academy (119285, Moscow, Pudovkina, 4A),
International Law Department - Lecturer, Postgraduate student,
E-mail: PekarSKayaMS@mail.ru*

Abstract

This article focuses on general characteristics of bilateral agreements of states addressing the issues of tax information exchange. The author presents the classification of bilateral agreements composed of double taxation agreements, tax information exchange agreements, agreements on legal assistance in tax matters and other bilateral agreements related somehow to exchange of tax information between states. The article contains the analysis of the principal contents of above-mentioned bilateral agreements, including agreements concluded between the Russian Federation and foreign states.

Keywords: exchange of tax information; OECD tax instruments; bilateral tax agreements; double taxation agreements; tax information exchange agreements; agreements on legal assistance in tax matters.



В последнее время обмен налоговой информацией стал одним из первоочередных вопросов международной повестки дня¹. Обмен информацией по налоговым вопросам является эффективным способом борьбы с уклонением от уплаты налогов и иными правонарушениями в налоговой сфере, затрагивающими интересы многих стран².

В литературе неоднократно высказывалось мнение о необходимости принятия скоординированных мер по борьбе с налоговыми правонарушениями, затрагивающими интересы многих государств³. Устранение негативных последствий налоговых правонарушений эффективно при наличии у государств возможности получения информации о налогоплательщиках, осуществляющих свою деятельность за рубежом⁴. Именно отсутствие у компетентных органов информации об уплате налогов является основной причиной столь распространенного использования незаконных налоговых практик⁵.

Международно-правовое регулирование обмена налоговой информацией получило большое развитие за последние несколько лет⁶. Данный вопрос актуален и в части заключения двусторонних договоров, посвященных вопросу обмена налоговой информацией. Двусторонние соглашения являются наиболее распространенной формой сотрудничества государств⁷, в том числе в налоговой сфере. Именно двусторонние договоры позволяют адаптировать международные стандарты в налоговой сфере к особенностям каждого отдельного государства⁸.

В ряд двусторонних международных договоров, содержащих положения об обмене налоговой информацией, следует включить:

- а) договоры об избежании двойного налогообложения;
- б) договоры об обмене налоговой информацией;
- в) иные двусторонние договоры: договоры о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства, договоры о сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства и т.п.

ДОГОВОРЫ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Первыми в истории соглашениями, включающими положения об обмене налоговой информацией, стали двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения. Преобладающее большинство данных договоров основано на Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доход и капитал (ред. 2014 г.) (далее – Модельная конвенция ОЭСР)⁹. Данный документ не обладает обязательной юридической силой и может быть изменен по усмотрению сторон конкретного двустороннего договора об избежании двойного налогообложения.

Подавляющим большинством всех двусторонних договоров Российской Федерации, устанавливающих правовые основания для обмена налоговой информации,

ей с иностранными государствами, являются именно двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения. На текущий момент действует Типовое соглашение между Российской Федерацией и иностранным государством «Об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» 2010 г.¹⁰. Оно заменило ранее действовавшее Типовое соглашение РФ от 1992 г.¹¹ Необходимость принятия в Российской Федерации Типовых соглашений была обусловлена правовой политикой, направленной на адаптацию внутреннего законодательства в налоговой сфере к международным стандартам.

Именно Модельная конвенция ОЭСР в редакциях 1977 г. и 2010 г. явилась основой для разработки Типовых соглашений Российской Федерации 1992 г. и 2010 г. Статья 26 Модельной конвенции ОЭСР посвящена межгосударственному обмену налоговой информацией¹². При толковании положений двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией¹³, целесообразно использовать Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР. В договорах об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией с Мексикой¹⁴ и Бельгией¹⁵, стороны указали на применение Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР при толковании положений данных договоров. Целесообразно использовать Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР и при толковании положений всех иных двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией.

По данным на 10 января 2018 года Модельная конвенция ОЭСР используется в той или иной редакции в 83-х двусторонних договорах об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией с иностранными государствами. Данные договоры можно подразделить на три группы, в зависимости от редакции Модельной конвенции ОЭСР, лежащей в их основе:

а) Договоры, в которых положения об обмене налоговой информацией основаны на Модельной конвенции ОЭСР в ред. 1963 г., заключены Российской Федерацией с 21 страной¹⁶. Модельная конвенция ОЭСР в ред. 1963 г. содержит два существенных положения в статье 26 – о конфиденциальном характере обмениваемой налоговой информации¹⁷ и об общих исключениях из необходимости предоставлять данную информацию¹⁸.

б) Договоры, в которых положения об обмене налоговой информацией основаны на Модельной конвенции ОЭСР в ред. 1977 г., заключены Российской Федерацией с 45 странами¹⁹. В 1977 г. текст ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР был дополнен положением о том, что обмен налоговой информацией не ограничивается лицами, на которых распространяется действие конкретного двустороннего договора, указанными в ст. 1 договора.



Аналогичные по содержанию договоры, с добавлением значимого пункта 3 в статью об обмене, заключены Российской Федерацией с 6 странами²⁰. Данный пункт был внесен в ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР в 2005 г. и заключается в следующем: запрашиваемое государство должно предпринять все необходимые действия для получения запрошенной информации и ее передачи запрашивающему государству, даже если запрашиваемое государство не нуждается в данной информации для собственных налоговых целей.

в) Договоры, в которых положения об обмене налоговой информацией основаны на Модельной конвенции ОЭСР в ред. 2005 г., заключены Российской Федерацией с 12 странами²¹. В 2005 г. в ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР были добавлены два существенных запрета на отказ в предоставлении налоговой информации на основании незаинтересованности в этом со стороны запрашиваемого государства или на основании владения данной информацией банком или другим финансовым учреждением²².

Анализ указанных договоров свидетельствует о том, что 71 из 83 двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией с иностранными государствами, содержат устаревшую версию Модельной конвенции ОЭСР в редакциях 1963 г., 1977 г. или 2005 г. Целесообразно дополнить данные двусторонние договоры новеллами, отраженными в пп. 4 и 5 ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР в ред. 2010 г., как это было сделано в отношении договоров с Арменией, Германией, Италией, Кипром, Люксембургом, Сингапуром, Чехией, Швейцарией.

Далее, стоит дополнить положения всех двусторонних договоров Российской Федерации в части обмена налоговой информацией новеллой п. 1 ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР в ред. 2014 г. Указанная новелла разрешает использование предоставленной налоговой информацией в иных целях, не указанных в статье 26, если это допускается законодательством обоих государств и если получено разрешение на это со стороны государства, предоставившего информацию.

Стоит отметить, что 7 сентября 2017 г. Российской Федерацией заключена новая двусторонняя конвенция об избежании двойного налогообложения с Японией²³, положения которой полностью отражают новеллы ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР в ред. 2014 г. После вступления в силу данная конвенция заменит ранее действующую конвенцию, заключенную между СССР и Японией в 1986 г.

ДОГОВОРЫ ОБ ОБМЕНЕ НАЛОГОВОЙ ИНФОРМАЦИЕЙ

Если в договорах об избежании двойного налогообложения положения, касающиеся обмена налоговой информацией, – только часть предмета договора, то в сравнительно недавнем прошлом появилась специализированная разновидность договоров, регулирующих исключительно вопросы обмена налоговой информации.



ей. Двусторонние договоры об обмене налоговой информацией являются новой и пока не очень распространенной категорией двусторонних налоговых договоров. Данные соглашения заключаются с оффшорными странами, и в их основе лежит Модельное соглашение ОЭСР об обмене информацией по налоговым вопросам 2002 г. (ред. 2015 г.)²⁴.

Модельное соглашение ОЭСР не является обязательным документом: по согласованию друг с другом стороны могут предусматривать в своих договорах иные нормы, посвященные правилам обмена налоговой информацией. По аналогии с Комментариями к Модельной конвенции ОЭСР, Комментарии к Модельному соглашению ОЭСР также могут быть использованы в качестве средства толкования соглашений об обмене налоговой информацией при указании ссылки на них²⁵.

По данным на 10 января 2018 г. на основе Модельного соглашения ОЭСР заключено более 500 международных договоров об обмене налоговой информацией²⁶. При этом, около 30 соглашений заключено как государствами-членами ОЭСР, так и оффшорными странами. Основными сторонами двусторонних договоров об обмене налоговой информацией среди государств-членов ОЭСР являются: Австралия, Гренландия, Дания, Исландия, Нидерланды, Норвегия, Соединенное королевство, Финляндия, Франция, Швеция.

Соглашение между Италией и Лихтенштейном 2015 г.²⁷, в целом, повторяет текст Модельного соглашения ОЭСР. Это проявляется в сфере действия соглашения (ст. 1-3), определениях (ст. 4), форме обмена налоговой информацией (ст. 5), требовании о соблюдении конфиденциальности предоставленной информации (ст. 8) и т.п. Однако в рассматриваемом соглашении предусмотрены отступления от Модельного соглашения ОЭСР, часть из которых носит организационно-технический характер и является конкретизацией Модельного соглашения ОЭСР. Это касается положений, затрагивающих способы разрешения споров, вытекающих из соглашения (пп. 3, 4 ст. 10)²⁸, необходимость заявлять налоговый период, за который запрашивается информация (п. 5b ст. 5), требование учитывать обязательства Италии, вытекающие из членства в Европейском союзе²⁹ и т.п.. Иные отступления в данном соглашении имеют более существенный характер и касаются, среди прочего, необходимости предоставлять информацию о запросе только в письменной форме (п. п. 5 ст. 5) и отсутствия возможности расторжения соглашения дипломатическим путем (п. 1 ст. 13).

Среди оффшорных стран активными участниками двусторонних договоров об обмене налоговой информацией являются: Багамские, Бермудские, Британские Виргинские, Нидерландские Антильские и Фарерские острова. Оффшорные страны активно заключают данные договоры и друг с другом, и с другими государствами, не подпадающими под категорию оффшорных стран.



Соглашение между Маврикием и Фарерскими островами³⁰ практически дословно повторяет текст Модельного соглашения ОЭСР и применяется ко всем видам налогов обеих стран. Оно содержит незначительные дополнения и отступления от Модельного соглашения ОЭСР, например, отсутствуют положения о возможности сторон изменить список налогов, к которым применяется соглашение (п. 2 ст. 3), и согласовать иные способы разрешения споров, вытекающих из соглашения (п. 3 ст. 11).

Российской Федерацией на текущий момент не заключено ни одного двустороннего соглашения об обмене налоговой информацией. Тем не менее, Российская Федерация утвердила Типовое соглашение об обмене информацией по налоговым делам³¹. В основе Типового соглашения лежит Модельное соглашение ОЭСР. Согласно данному Типовому соглашению, обмен налоговой информацией осуществляется по запросу иностранного государства и ориентирован на оффшорные страны. Россия планирует начать переговоры по заключению соглашений об обмене налоговой информацией со следующими оффшорными странами: Лихтенштейн, Британские Виргинские острова, Каймановы и Багамские острова, Гибралтар, острова Джерси, Гернси, Мэн.

ИНЫЕ ДВУСТОРОННИЕ ДОГОВОРЫ

Помимо двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения и обмене налоговой информацией, существует группа двусторонних договоров, в сферу действия которых входит обмен налоговой информацией. 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».

Российской Федерацией заключено 28 договоров данной группы, которые включают:

а) Договоры, касающиеся «сотрудничества и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства». По данным на 10 января 2018 г., Российской Федерацией заключено 11 двусторонних договоров по данному вопросу. Сторонами указанных соглашений стали страны-участницы Содружества Независимых Государств, в том числе вышедшая из состава СНГ Грузия³².

Российско-белорусское соглашение 1995 г.³³ предусматривает предоставление информации о соблюдении налогового законодательства юридическими и физическими лицами и о национальных налоговых системах и изменениях налогового законодательства (ст. 2). В данном соглашении прописаны процедурные правила, касающиеся требований к содержанию и форме запроса, порядка исполнения запроса о содействии, содержания предоставляемой информации и порядка предо-

ставления документов и иных материалов, касающихся сферы действия данного соглашения (ст. 3-7). Соблюдение конфиденциальности предоставляемой информации обеспечивается согласно требованиям запрашиваемой налоговой службы (ст. 8).

б) Договоры, касающиеся «сотрудничества и обмена информацией по налоговым вопросам» или «сотрудничества и обмена информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства». По данным на 10 января 2018 г., указанные договоры заключены Российской Федерацией с 4 странами³⁴.

Российско-монгольское соглашение 2001 г. предусматривает обмен информацией о национальных налоговых системах, особенностях и изменениях налогового законодательства (ст. 3), а также о нарушениях налогового законодательства (ст. 4). В данном соглашении отражены требования к форме и содержанию запроса о предоставлении налоговой информации, порядку исполнения запроса, соблюдению конфиденциальности информации и т.д.

в) Договоры, заключенные на основе Типового соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством иностранного государства «О сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства» 1994 г. Указанные договоры заключены Российской Федерацией с 13 странами³⁵.

Российско-киргизское соглашение 1999 г.³⁶ затрагивает вопросы обмена налоговой информацией в целях предупреждения, выявления и пресечения налоговых правонарушений и включает предоставление информации о налоговых правонарушениях и о национальных налоговых системах (ст. 1, 3). Предоставляемая информация касается сокрытия доходов физическими и юридическими лицами от налогообложения³⁷; открытия счетов указанными лицами в банках, движения средств по этим счетам³⁸; определения размеров налогооблагаемой базы, сумм взимаемых налогов с данных лиц и иных вопросов (ст. 4). Обмен налоговой информацией о национальных налоговых системах включает обмен методическими рекомендациями по организации борьбы с налоговыми преступлениями и правонарушениями (ст. 3). В российско-киргизском соглашении 1999 г. предусмотрены процедурные правила, касающихся требований к содержанию и форме запроса (ст. 10), порядка исполнения запроса (ст. 11), обеспечения конфиденциальности предоставляемой информации (ст. 14), обмена документами и иными материалами правового характера по вопросу налогообложения физических и юридических лиц (ст. 6, 7).

В целом, рассмотренные договоры третьей группы Указанные договоры имеют относительно схожие положения об обмене налоговой информацией и нацелены на обеспечение соблюдения налогового законодательства и предотвращение совершения налоговых правонарушений. Обмен налоговой информацией, предусмотренный в них, выступает в качестве одного из эффективных способов достижения указанной цели.



ЗНАЧЕНИЕ ДВУСТОРОННИХ ДОГОВОРОВ

Двусторонние международные договоры по налоговым вопросам сохраняют большое значение, поскольку не только способствуют адаптации международных стандартов в налоговой сфере к потребностям отдельных стран, но и являются основаниями для обмена налоговой информацией с государствами, не участвующими в многосторонних соглашениях. Основным многосторонним соглашением, имеющим обязательную юридическую силу и затрагивающим вопросы обмена налоговой информацией, является Конвенция Совета Европы и ОЭСР об административной помощи по налоговым делам в ред. 2010 г. (далее – Конвенция СЕ/ОЭСР)³⁹. На текущий момент Конвенция СЕ/ОЭСР подписана 116 странами и территориями, в том числе Российской Федерацией⁴⁰.

В зависимости от правового основания, следует выделить страны⁴¹, с которыми обмен налоговой информацией с Российской Федерацией осуществляется⁴²:

а) только на основании Конвенции СЕ/ОЭСР, при отсутствии соответствующих двусторонних договоров – 26 стран⁴³. В основном, это оффшорные страны, которые приняли решение о соблюдении международных стандартов в налоговой сфере.

б) на основании Конвенции СЕ/ОЭСР и соответствующих двусторонних договоров – 57 стран⁴⁴. В целом, это большинство стран Австралии, Азии, Америки и Европы, которые следуют современным мировым тенденциям в области международного налогового права.

в) только на основании соответствующих двусторонних договоров – 26 стран⁴⁵. Из них с Арменией, Белоруссией, Киргизией, Кубой, Монголией, Таджикистаном, Туркменистаном и Узбекистаном Российской Федерацией заключено два вида двусторонних договоров – об избежании двойного налогообложения и о взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства.

Таким образом, Российская Федерация осуществляет обмен налоговой информацией на основании двусторонних договоров с 26 странами, не подписавшей Конвенцию Совета Европы и ОЭСР об административной помощи по налоговым делам в ред. 2010 г.

ВЫВОДЫ

1. Положения об обмене налоговой информацией содержатся в двусторонних договорах, подразделяемых на три категории: 1) договоры об избежании двойного налогообложения; 2) договоры об обмене налоговой информацией; 3) договоры «о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства», «в области борьбы с нарушениями налогового законодательства» и иные двусторонние договоры, затрагивающие вопросы обмена налоговой информацией.

2. На текущий момент Российской Федерацией заключено 83 договора об избежании двойного налогообложения, 71 из которых основан на устаревших редакциях Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доход и капитал в ред. 1963 г., 1977 г., 2005 г. Российской Федерации рекомендуется внести изменения в данные договоры с целью отражения новелл ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР в ред. 2014 г.

3. Соглашения об обмене налоговой информацией с оффшорными странами являются относительно новым видом двусторонних договоров, и Российской Федерацией на данный момент не заключено ни одного подобного соглашения. Российской Федерации рекомендуется заключить двусторонние договоры об обмене налоговой информацией с оффшорными странами на основе Модельного соглашения ОЭСР об обмене информацией по налоговым вопросам в ред. 2015 г.

4. Иные двусторонние договоры, несмотря на разницу в формулировках названий, имеют схожее содержание и нацелены на достижение единой цели – обеспечение соблюдения налогового законодательства и предотвращение совершения налоговых правонарушений. Российской Федерацией заключено 28 двусторонних договоров, в которых обмен налоговой информацией выступает в качестве эффективного способа достижения указанной цели.

5. Двусторонние договоры по рассматриваемому вопросу сохраняют большое значение, поскольку не только способствуют адаптации международных налоговых стандартов к потребностям отдельных стран, но и являются основаниями для обмена налоговой информацией с государствами, не участвующими в многосторонних соглашениях. Российская Федерация осуществляет обмен налоговой информацией на основании двусторонних договоров с 26 странами, не подписавшей Конвенцию Совета Европы и ОЭСР об административной помощи по налоговым делам в ред. 2010 г.

ПРИМЕЧАНИЯ:

¹ P. 50 of G-20 Leaders' Declaration. September 2013. - URL: <https://www.g20.org> (accessed date: 10.01.2018).

² См., например: Петченко М.А., Семенко К.Н. ОЭСР и оффшорные финансовые центры // Московский журнал международного права. 2007. № 2. С. 137; Полежарова Л. В., Виноградова А. В. Новые стандарты ОЭСР в области обмена информацией и их использование в России // Налоговая политика и практика. 2015. № 5 (149). С. 77; Шепенко Р.А. Международные налоговые правила. Часть I. — М: Юрлитинформ. 2012. С. 399; Gabert I. Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the Field of Taxation // European Taxation. 2011. № 51 (8). P. 342; 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. Issue 3. P. 146.

³ См., например: Буссе Р. Международное сотрудничество в борьбе с уклонением от уплаты налогов: опыт Европейского союза // Наукові праці НДФІ. 2013. № 2. С. 123; Farny



O., Franz M., Gerhartinger P., Lunzer G., Neuwirth M., Saringer M. Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens. – Wien: AK Wien. 2015. P. 1; Pistone P. Tax havens and exchange of information in the era of global fiscal transparency // Russian Law. 2014. Vol. 2. Issue 2. P. 29.

⁴ Кастанова Е. Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов: дисс... канд. юрид. наук. – М.: МГИМО. 2014. С. 107.

⁵ Gravelle J. G. Tax havens: international tax avoidance and evasion. - Washington DC: Congressional Research Service. 2015. P. 2.

⁶ Хаванова И. А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия международного и национального права: дис. ... д-ра юрид. наук. – М.: ИЗИСП при Правительстве РФ. 2016. С. 275.

⁷ Пономарева К.А. Правовые проблемы обмена налоговой информацией в Европейском союзе и Евразийском экономическом союзе // Вестник Омского университета. Серия «Право». 2016. № 3 (48). С. 74-75.

⁸ Шепенко Р.А. Международно-правовое регулирование административной помощи в налоговых вопросах // Законы России: опыт, анализ, практика. 2009. № 6. С.111.

⁹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital as of 15 July 2014. - URL: <http://www.oecd.org> (accessed date: 10.01.2018).

¹⁰ Постановление 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» (ред. от 26.04.2014) // «Собрание законодательства РФ». 08.03.2010. № 10. 1078 с.

¹¹ Постановление Правительства РФ от 28.05.1992 № 352 «О заключении межправительственных Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» (с изм. от 22.12.2003). – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.01.2018).

¹² Art. 26 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital as of 15 July 2014. - URL: <http://www.oecd.org> (accessed date: 10.01.2018).

¹³ См., напр.: Письмо Министерства финансов РФ от 7 мая 2008 г. № 03-08-05. - URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.01.2018).

¹⁴ П. 8 Протокола к Соглашению между Правительством РФ и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» от 07.06.2004 // Бюллетень международных договоров. № 11. Ноябрь, 2008.

¹⁵ П.1. Протокола к Конвенции 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 (не вступил в силу). – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.01.2018).

¹⁶ Великобритания 1994 г., Вьетнам 1993 г., Ирландия 1994 г., Катар 1998 г., Корея 1992 г., Кувейт 1999 г., 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.

¹⁷ Подлежащая обмену информация носит закрытый характер, подлежит защите согласно внутреннему законодательству государства, получившего информацию, и не подлежит разглашению.

¹⁸ Например, противоречие внутреннему законодательству или административной практике одного из договаривающихся государств, противоречие публичному порядку договаривающихся государств, раскрытие информации, составляющей торговую, предпринимательскую, промышленную, коммерческую или профессиональную тайну или торговый процесс.

¹⁹ 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.

²⁰ Алжир 2006 г., Аргентина 2001 г., Дания 1996 г., Канада 1995 г., Словакия 1994 г., Чили 2004 г.

²¹ 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).

²² 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.

²³ 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 7.09.2017 (документ не вступил в силу). – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.01.2018).

²⁴ Model OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, as of 2015. – URL: <http://www.oecd.org> (assessed date: 10.01.2018).

²⁵ Para. 7 of the Introduction to the Model OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters. – URL: <http://www.oecd.org> (assessed date: 10.01.2018).

²⁶ Recent bilateral agreements (by date of signature). – URL: <http://www.oecd.org> (assessed date: 10.01.2018).

²⁷ Agreement between the Government of Italian Republic and the Government of the Principality Liechtenstein on the Exchange of Information on Tax Matters. – URL: : <http://www.oecd.org> (assessed date: 10.01.2018).

²⁸ Стороны могут обратиться друг к другу напрямую или согласовать иной способ разрешения споров.



²⁹ Данное положение предусмотрено в конце соглашения, между ст. 13 и подписями сторон.

³⁰ 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: <http://www.oecd.org> (assessed date: 10.01.2018).

³¹ Постановление Правительства РФ от 14.08.2014 № 805 «О заключении соглашений об обмене информацией по налоговым делам» // Собрание законодательства РФ. 25.08.2014. № 34. Ст. 4665.

³² 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.).

³³ 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.

³⁴ Болгария (2003 г.), Дания (2002 г.), Куба (2004 г.), Монголия (2001 г.).

³⁵ 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.).

³⁶ 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.

³⁷ С указанием способов, которые были использованы правонарушителем.

³⁸ В том случае, если есть подозрения в сокрытии данными лицами сумм от налогообложения.

³⁹ Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» (ETS № 127) от 25.01.1988 (с изм. и доп. от 27.05.2010) // Бюллетень международных договоров. № 4. апрель, 2016.

⁴⁰ Российская Федерация подписала данную Конвенцию 03.11.2011 и ратифицировала 04.03.2015.

⁴¹ Анализ произведен на основе информации, представленной в Письме ФНС России от 22.12.2015, с добавлением изменений по состоянию на 10 января 2018 г. // Письмо ФНС России от 22.12.2015 № ОА-4-17/22482@ «О взаимной административной помощи по налоговым делам и международном обмене налоговой информацией». – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.01.2018).

⁴² Данная классификация учитывает все соглашения, подписанные Российской Федерацией с иностранными государствами, независимо от их фактического осуществления. 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». - URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.01.2018).

⁴³ Ангилья, Аруба, Белиз, Бермудские острова, Британские Виргинские острова, Гана, остров Гернси, Гибралтар, Гренландия, остров Джерси, Каймановы острова, Каме-

рун, Колумбия, Коста-Рика, Кюрасао, Маврикий, Монтесerrat, Нигерия, остров Мэн, Сан-Марино, Сейшельские острова, Синт-Мартен, Теркс и Кайкос, Тунис, Фарерские острова, Эстония.

⁴⁴ 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.

⁴⁵ Армения, Алжир, Белоруссия, Болгария, Ботсвана, Венесуэла, Вьетнам, Египет, Иран, Киргизия, КНДР, Куба, Ливан, Македония, Мали, Марокко, Монголия, Намибия, Сербия, Сирия, Таджикистан, Таиланд, Туркменистан, Узбекистан, Черногория, Шри-Ланка.

БИБЛИОГРАФИЯ:

Буссе Р. Международное сотрудничество в борьбе с уклонением от уплаты налогов: опыт Европейского союза // Наукові праці НДФІ. 2013. № 2. С. 123-129.

Кастанова Е. Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов: дисс... канд. юрид. наук. – М.: МГИМО. 2014. 178 с.

Петченко М. А., Семенко К. Н. ОЭСР и офшорные финансовые центры // Московский журнал международного права. 2007. № 2 (66). С.135-151.

Полежарова Л. В., Виноградова А. В. Новые стандарты ОЭСР в области обмена информацией и их использование в России // Налоговая политика и практика. 2015. № 5 (149). С. 77-80.

Пономарева К.А. Правовые проблемы обмена налоговой информацией в Европейском союзе и Евразийском экономическом союзе // Вестник Омского университета. Серия «Право». 2016. № 3 (48). С. 74 – 79.

Хаванова И. А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия международного и национального права: дис. ... д-ра юрид. наук. – М.: ИЗиСП. 2016. 415 с.

Шепенко Р.А. Международно-правовое регулирование административной помощи в налоговых вопросах // Законы России: опыт, анализ, практика. 2009. № 6. С.107-113.

Шепенко Р.А. Международные налоговые правила. Часть I. — М: Юрлитинформ. 2012. 512 с.

Gabert I. Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the Field of Taxation // European Taxation. 2011. № 51 (8). P. 342-347.

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. Issue 3. P. 146-161.

Gravelle J. G. Tax havens: international tax avoidance and evasion. - Washington DC: Congressional Research Service. 2015. 55 p.



Pistone P. Tax havens and exchange of information in the era of global fiscal transparency. - Russian Law. 2014. Vol. 2. Issue 2. P. 28 – 36.

BIBLIOGRAFIJA:

Busse R. Mezhdunarodnoe sotrudnichestvo v bor'be s ukloeniem ot uplaty nalogov: opyt Evropejskogo sojuza // Naukovi praci NDFI. 2013. № 2. С. 123-129.

Kastanova E. D. Pravovye osnovy mezhdunarodnogo sotrudnichestva v oblasti izbezhaniya dvojnogo nalogooblozhenija i predotvrashhenija ukloenija ot uplaty nalogov: diss... kand. jurid. nauk. – M.: MGIMO. 2014. 178 с.

Petchenko M. A., Semenko K. N. OJeSR i offshornye finansovye centry // Moskovskij zhurnal mezhdunarodnogo prava. 2007. № 2 (66). С.135-151.

Polezharova L. V., Vinogradova A. V. Novye standarty OJeSR v oblasti obmena informaciej i ih ispol'zovanie v Rossii // Nalogovaja politika i praktika. 2015. № 5 (149). S. 77-80.

Ponomareva K.A. Pravovye problemy obmena nalogovoj informaciej v Evropejskom sojuze i Evrazijskom jekonomicheskom sojuze // Vestnik Omskogo universiteta. Serija «Pravo». 2016. № 3 (48). S. 74 – 79.

Havanova I. A. Izbezhanie dvojnogo nalogooblozhenija i predotvrashhenie ukloenija ot nalogooblozhenija v uslovijah vzaimodejstvija mezhdunarodnogo i nacional'nogo prava: dis. ... d-ra jurid. nauk. – M.: IZiSP. 2016. 415 s.

Shepenko R.A. Mezhdunarodno-pravovoe regulirovanie administrativnoj pomoshhi v nalogovyh voprosah // Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika. 2009. № 6. S.107-113.

Shepenko R.A. Mezhdunarodnye nalogovye pravila. Chast' I. — M: Jurlitinform. 2012. 512 s.

