Кастанова Екатерина Дмитриевна. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.04 / Кастанова Екатерина Дмитриевна;[Место защиты: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования "Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации"].- Москва, 2015.- 178 с.

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Международное двойное налогообложение и феномен «уклонение от уплаты налогов» 15**

1.1. Возникновение, природа международного двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов 15

1.2. Международные договоры в сфере взаимодействия налоговых органов как правовой инструмент устранения двойного налогообложения и противодействия уклонению от уплаты налогов 42

**Глава 2. Международно-правовые инструменты сотрудничества налоговых администраций в борьбе с двойным налогоообложением и уклонением от уплаты налогов 65**

2.1. Правовые положения, регулирующие помощь в сборе налогов (Assistance in tax collection) 65

2.2. Перспективные инструменты международного сотрудничества в области налогообложения 84

**Глава 3. Правовое регулирование обмена информацией в рамках соглашений об избежании двойного налогобложения как инструмента борьбы с уклонением от уплаты налогов 107**

3.1. Обмен налоговой информацией как гарант эффективной борьбы с международным уклонением от уплаты налогов 107

3.2. Особенности и значение осуществления обмена налоговой информацией в зарубежных государствах и Российской Федерации 132

Заключение 159

Библиография 168

## Международные договоры в сфере взаимодействия налоговых органов как правовой инструмент устранения двойного налогообложения и противодействия уклонению от уплаты налогов

В диссертационной работе предложена система мер по развитию международного сотрудничества в области сбора налоговой информации, представлена классификация и характеристика методов международного сотрудничества с иностранными налоговыми органами, применяемых с целью устранения международного двойного налогообложения и борьбы с международным уклонением от уплаты налогов, определены преимущества и недостатки каждого из них, раскрыты актуальные проблемы в области международного сотрудничества по налоговым вопросам и представлены пути их преодоления.

Автором предложено введение нового понятия «международный налоговый контроль», обобщающего способы взаимодействия налоговых администраций иностранных государств по указанным выше проблемам, применяемые с целью реализации более эффективного налогового контроля.

Последующее изучение возможностей международного налогового сотрудничества, особенностей и практики применения опыта иностранных государств по указанным вопросам внутри правовой системы Российской Федерации призвано расширить возможности Российской Федерации в области налогообложения и налогового администрирования, а также обеспечить дополнительные поступления в бюджет.

Реализация международного сотрудничества по налоговым вопросам основывается на ряде методов, выявленных и разработанных совместными усилиями налоговых администраций государств и международных организаций, осуществляющих работу в области налогообложения. Каждый из вышеуказанных методов опирается на нормативно-правовую базу, позволяющую осуществлять контроль за деятельностью налогоплательщиков не только в границах национального государства, но и за его пределами, а также обладает уникальными характеристиками и особенностями применения. Для наиболее полного изучения признаков, характеристик, свойств и факторов каждого конкретного метода в работе предлагается их классификация по определенным критериям. Необходимость классификации обусловлена: во-первых, ее отсутствием в российских источниках; во-вторых - необходимостью дифференциации изучаемых методов международного сотрудничества налоговых администраций; в-третьих - потребностью проведения сравнительного анализа и выявления слабых черт в каждом конкретном методе, что позволило бы сфокусировать внимание на наиболее проблемных аспектах. Представленные в работе методы отличаются степенью изученности и применения на практике, объемом и составом необходимых затрат, однако, преследуют общую цель - пресечение случаев уклонения от уплаты налогов и увеличение поступлений в бюджет.

Распределение методов международного сотрудничества налоговых администраций по степени изученности, значению и эффективности выглядит следующим образом: методы, имеющие перспективное значение и требующие дальнейшего изучения: одновременная налоговая проверка, совместная налоговая проверка, налоговая проверка за границей.

Данная классификация затрагивает все известные на сегодняшний день методы международного сотрудничества налоговых администраций по налоговым вопросам.

Обмен налоговой информацией между зарубежными налоговыми администрациями является одним из наиболее распространенных во всем мире и эффективных методов международного сотрудничества по налоговым вопросам в целях борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Совершенствование и развитие обмена информацией между иностранными налоговыми органами является гарантом эффективного противодействия международному уклонению от уплаты налогов. Для повышения качества обмена налоговой информацией, а также обеспечения дополнительных поступлений в бюджет предлагаются следующие меры:

Повышение качества и расширение границ обмена налоговой информацией будет препятствовать сокрытию налогоплательщиками доходов и имущества за границей.

Модельное соглашение ОЭСР об обмене информацией по налоговым вопросам2 как раз предусматривает обмен информацией по запросу, в том числе обмен банковской информацией, проведение одновременных налоговых проверок, налоговых проверок за границей, включая возможность присутствия иностранного проверяющего в ходе проведения проверки, получение информации от оффшорных юрисдикций, а также возможность обмена информацией за период, предшествующий дате вступления международного договора в силу.

В этой связи с целью повышения качества обмена налоговой информацией предлагается на основе вышеуказанного Модельного соглашения ОЭСР разработать проект типового соглашения об обмене информацией по налоговым вопросам и заключать отдельные соглашения об обмене налоговой информацией с оффшорными и низконалоговыми юрисдикциями.

## Правовые положения, регулирующие помощь в сборе налогов (Assistance in tax collection)

Несмотря на то, что соглашения об избежании двойного налогообложения включают в себя положения об обмене информацией между компетентными органами договаривающихся государств, получение необходимой информации о трансакциях резидентов оффшорных юрисдикций являлось невозможным до недавнего времени.

С целью расширения границ применения обмена налоговой информацией Рабочая группа ОЭСР по эффективному обмену информацией в рамках Глобального Форума ОЭСР (Global Forum OECD) осуществила обширную работу по установлению международных стандартов транспарентности и эффективности обмена налоговой информацией. Результатом стало Модельное соглашение об обмене информацией по налоговым вопросам 2002 года.61

Традиционно, вследствие низкой степени необходимости, страны западной Европы не стремятся заключать с оффшорными юрисдикциями соглашения об избежании двойного налогообложения. В то время как соглашения об обмене информацией являются очень важным инструментом в борьбе с уклонением от налогообложения посредством использования низконалоговых юрисдикций. На конец 2010 года было подписано около 455 соглашений об обмене информацией между государствами, являющимися членами ОЭСР, с одной стороны, и

Помимо обмена информацией данное Модельное соглашение предусматривает возможность проведения налоговой проверки за границей, включая возможность участия представителей запрашивающего государства в проведении налоговых проверок на территории запрашиваемого государства, а также непосредственно в проведении допросов налогоплательщиков, что, как полагает диссертант, является существенным положительным отличием данного Модельного соглашения от соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения.

Модельное соглашение об обмене информацией предусматривает следующие положения в рамках которых запрос об обмене информацией может быть отклонен: отсутствуют обязательства по получению или предоставлению информации, которую запрашивающая сторона не смогла бы получить в рамках своего законодательства в целях налогового администрирования и применения своего внутреннего законодательства; отсутствуют обязательства по предоставлению информации, которая раскрывала бы какую-либо торговую, предпринимательскую, промышленную, коммерческую или профессиональную тайну или торговый процесс; отсутствуют обязательства по получению или предоставлению информации, которая раскрывала бы конфиденциальное общение между клиентом и его адвокатом;

В настоящее время оффшорные юрисдикции и государства с нормальной системой налогообложения активно сотрудничают в данной области. По мнению диссертанта, это обусловлено, в первую очередь, постановлением Комитета ОЭСР по налоговым вопросам об исключении «списка несотрудничающих юрисдикций» стран, заключивших 12 и более соглашений об обмене информацией с государствами, применяющими традиционную налоговую систему.

В настоящее время в США действуют 26 соглашений об обмене информацией, которые, главным образом, применяются для обмена информацией и предполагают целевой, прямой и автоматический обмен информацией с целью предотвращения уклонения от налогообложения, в то время как для решения проблемы двойного налогообложения применяются соглашения об избежании двойного налогообложения. Ратификация вышеуказанных соглашений Сенатом не требуется. Как полагает диссертант, основным преимуществом данных соглашений являются положения, позволяющие осуществлять обмен банковской информацией с государством-партнером по соглашению, поскольку при заключении соглашений об обмене налоговой информацией от каждой страны требуется принятие внутреннего законодательства, позволяющего осуществлять обмен информацией, включая банковскую информацию. Кроме того, в каждой стране должны быть приняты законы, предусматривающие принудительную процедуру получения информации, запрашиваемой в рамках соглашения.

Огромное значение имеет совместная деятельность стран Северной Европы (в координационную группу которой входят Дания, Швеция, Финляндия, Гренландия, Исландия, Норвегия и Фарерские острова), осуществляемая в отношении заключения соглашений об обмене налоговой информацией с оффшорными территориями. В период с 2007 по 2010 год странами Северной

Европы было заключено 27 соглашений с такими юрисдикциями как: остров Мэн, остров Джерси, остров Гернси, Каймановы острова, Бермуды, Британские Виргинские, Гибралтар, остров Ангилья, Тёркс и Кайкос, Самоа, острова Кука, Сан Мариино, Андорра, Багамские о-ва, Сент-Винсент и Гренадины, Сент - Китс и Невис, Сент – Люсия, Гренада, Доминика, Антигуа и Барбуды, Монако, Белиз, Маршалловы острова, Вануату, Либерия.

Однако диссертант полагает, что существенно важным моментом в данном вопросе является именно готовность оффшоров, а также способность в соответствии с внутренним законодательством предоставлять подобную информацию.

Одним из примеров эффективного использования соглашений об обмене информацией служит соглашение, заключенное Швецией и островом Мэн, в рамках которого на остров Мэн был направлен запрос о предоставлении банковской информации. В ответ на запрос были представлены учредительные документы, отражающие реального владельца компании, а также выписки по банковским счетам. После осуществления анализа представленных документов была определена сумма налога в размере 1,7 миллионов евро, а также штрафное повышение налогов в сумме 600 000 евро.

Директива Совета 2011/16/ЕС от 15.02.2011 об административном сотрудничестве в области налогообложения (Council Directive 2011/16/EC of February 15th 2011 (Mutual Assistance Directive))

Помощь между налоговыми органами иностранных государств является необходимой в связи с тем, что она определяет их налоговую юрисдикцию в экстратерриториальном направлении (общемировой доход резидентов и источники внутренних доходов нерезидентов), тогда как полномочия государств для проведения расследования и сбора налогов прекращаются у их границ. Устранение данного пробела между экстратерриториальной юрисдикцией и территориальными рамками государства помогает государствам в части взыскания налогов, а также корректного налогообложения, в частности, посредством обмена налоговой информацией (по запросу, в автоматическом и спонтанном режиме).

## Перспективные инструменты международного сотрудничества в области налогообложения

Государство, получившее запрос о присутствии иностранных проверяющих при проведении налоговой проверки, определяет, будет ли нарушаться внутреннее законодательство, суверенитет или обычная административная процедура при принятии положительного решения, а также может ли запрашивающее государство предоставить подобную возможность, в случае, если это будет необходимо.

По мнению диссертанта, препятствием для проведения налоговых проверок за границей является, во-первых, возможный отказ запрашиваемого государства разрешить присутствие иностранных аудиторов при проведении налоговой проверки в запрашиваемом государстве. Данный отказ может быть мотивирован как объективными причинами, о которых уже упоминалось выше, то есть такими как: нарушение суверенитета, нарушение обычной административной процедуры, нарушение законодательства и иными, так и субъективным нежеланием допускать присутствие иностранных проверяющих при проведении налоговой проверки. Во-вторых, проведение подобного мероприятия является достаточно затратным и применяется только в тех случаях, когда потенциальный доход в бюджет оценивается как значительный и в разы превышает затраты на проведение проверки.

Как полагает диссертант, для целей эффективного обмена налоговой информацией необходимо объективно подходить к запросам о проведении налоговой проверки в запрашиваемом государстве. При рассмотрении подобных вопросов необходимо оценить следующие факторы: противоречит ли присутствие иностранных аудиторов внутреннему законодательству, политике или обычной административной процедуре запрашиваемого государства; будет ли государство заявитель способно предоставить возможность проведения подобной налоговой проверки в своем государстве; достаточно ли информации содержится в запросе о проведении налоговой проверки за границей; какая дополнительная информация требуется для проведения данного мероприятия; является ли действительно обоснованным присутствие иностранных аудиторов при проведении данной проверки.

Необходимо отметить, что данный вид международного сотрудничества в целях налогообложения не является на сегодняшний день разработанным в достаточной степени и редко используется государствами. Однако эксперты ОЭСР оценивают данную форму сотрудничества как продуктивную, целесообразную и эффективную.

Совместные налоговые проверки (Joint audits)

Как следствие «исчезновения границ» в сегодняшнем мире и роста международных сделок с участием как юридических, так и физических лиц, налоговые органы столкнулись с необходимостью осуществления более тесного международного сотрудничества с целью оптимизирования согласованности между национальными и международными налоговыми правилами.

Типы сотрудничества налоговых органов могут варьироваться от традиционного обмена информацией, осуществляемого в рамках соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения, до оказания различного рода помощи налоговым органам договаривающихся государств, включая проведение совместных налоговых проверок налогоплательщиков.

Совместные налоговые проверки представляют собой новую форму скоординированных действий между государствами. Совместной налоговой проверкой считается налоговая проверка, проводимая одновременно двумя или более странами в отношении одного или нескольких налогоплательщиков, для получения полной картины в отношении трансграничной деятельности налогоплательщика.103

Термин «совместная налоговая проверка», как таковой, не является юридическим термином. В налоговых вопросах термин «совместная налоговая проверка» зачастую используется для выражения идеи того, что две или более налоговые администрации работают совместно. Если страны выражают желание провести совместную налоговую проверку, первым шагом следует определить законодательную основу, в рамках которой они могут сотрудничать. Фундамент для сотрудничества в данной области лежит в сети двусторонних и многосторонних налоговых соглашений, которые предоставляют различного рода возможности для международного сотрудничества по налоговым вопросам.

## Особенности и значение осуществления обмена налоговой информацией в зарубежных государствах и Российской Федерации

Спонтанная информация была получена от партнера по соглашению, который провел проверку компании, управляющей отелем «H». Компания рекламировала туры в брошюре британского туристического агентства. Туристическое агентство получило комиссию от компании за продажу туров.

Налоговый инспектор, проверяющий бухгалтерские книги отеля «H», установил, что комиссия оплачивалась посредством двух платежей со схожими суммами. Один платеж был произведен британскому туристическому агентству и другой в адрес компании, зарегистрированной в оффшорной зоне «N». Налоговый инспектор проверил платежи, произведенные в адрес компании «N», и получил соответствующую документацию, включая контракты между отелем «H» и компанией «N», копии счетов-фактур и банковских выписок, подтверждающих произведение платежей.

Налоговый инспектор отметил, что контракт был подписан от имени компании «N» господином «К» в Великобритании. Господин «К» являлся управляющим британского туристического агентства. Все платежи по уплате комиссии от имени отеля «H» были настоящими операциями между независимыми сторонами, однако, полагая, что в Великобритании может иметь место налоговый риск, налоговый инспектор направил в спонтанном режиме копии соответствующих документов. При получении информации, налоговый инспектор Великобритании истребовал документ публичного характера, содержащий информацию о компании «N». Оказалось, что компания «N» была инкорпорирована десять лет назад, но не была зарегистрирована в целях налогообложения в оффшорной зоне. Директора и акционеры являлись номинальными.

Налоговый инспектор Великобритании допросил господина «К», который сначала отрицал, что имеет отношение к компании «N», однако, когда господин «К» понял, что налоговый инспектор располагает копией контракта, подписанного им от имени компании «N», то дал показания. В действительности господин «К» является бенефициарным владельцем компании «N».

Все комиссионные вознаграждения, которые уплачивались в адрес отеля «H», предназначались британскому туристическому агентству. Господин «К» злоупотребил своим служебным положением управляющего туристического агентства, переадресовав комиссионное вознаграждение компании «N». За 10 лет сумма переведенного дохода составила 980 000 фунтов стерлингов, а также незадекларированные банковские проценты – 127 000 фунтов стерлингов.

По мнению диссертанта, эффективность и продуктивность обмена информацией на спонтанной основе очень сильно зависит от мотивации и инициативы инспекторов предоставляющей страны. Поэтому важно, чтобы территориальные налоговые инспекторы передавали в адрес своего компетентного органа информацию, которая бы потенциально могла быть полезна партнеру по соглашению. В связи с этим, как полагает диссертант, налоговые администрации должны принимать во внимание развитие стратегий, которые нацелены на поощрение и продвижение использования обмена информацией на спонтанной основе. Такие стратегии могут включать обязательную публикацию статистики по обмену информацией на спонтанной основе в ежегодных отчетах и проведение всеобъемлющей, регулярной и целевой подготовки для повышения информированности территориальных налоговых инспекторов. Кроме того, диссертант считает целесообразным, государствам рассмотреть вопрос о заключении Меморандума о взаимопонимании, и других похожих инструментов, которые направлены на поддержание, продвижение и обеспечение эффективного обмена информацией на спонтанной основе. Следует иметь ввиду, что направление полезной информации другой стране, повышает вероятность получения полезной информации в ответ.

Автоматическим обменом информации признается систематическая и регулярная передача информации о налогоплательщиках, которая касается различных категорий доходов и иных видов информации государствам-партнерам по соглашению: без составления предварительного запроса и через регулярные промежутки времени.

В рамках автоматического обмена является возможным предоставлять информацию в отношении следующих видов дохода: доход от сделок с недвижимостью, прибыль от хозяйственной деятельности, дивиденды/проценты/роялти, прирост капитала, доход работника, вознаграждение руководства, заработки артистов и спортсменов, пенсии, гранты и стипендии, а также информация в отношении владения объектами недвижимости и сделок с ними, изменения места жительства