

МЕЖДУНАРОДНОЕ СОТРУДНИЧЕСТВО ГОСУДАРСТВ В СФЕРЕ ПРЯМОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ОПЫТ ОЭСР И РАЗВИТИЕ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ В НАЛОГОВЫХ ЦЕЛЯХ

Аннотация. В настоящей статье освещаются вопросы международного сотрудничества государств в сфере прямого налогообложения. Основное внимание уделяется Модельной конвенции ОЭСР по предотвращению двойного налогообложения по налогу на доход и капитал. Перечислены формы и границы международного сотрудничества по вопросам прямого налогообложения.

В статье рассмотрены проблемы обмена информацией в налоговых целях, отмечаются тенденции развития правового регулирования обмена информации в международных договорах. Автор отмечает, что тенденцией последнего десятилетия является рост двусторонних соглашений о двойном налогообложении на основе МК ОЭСР. Отмечается важность для международной интеграции России в процесс информационного обмена факта подписания и ратификации Россией совместной Конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи в области налогообложения.

Ключевые слова: налоговое право, интеграция, прямые налоги, административное сотрудничество, ОЭСР, обмен информацией.

DOI: 10.17803/1994-1471.2016.70.9.159-167

Исследование выполнено при финансовой поддержке РГНФ в рамках проекта проведения научных исследований «Национальные правовые механизмы налогового регулирования в Евразийском Экономическом Союзе и Европейском Союзе (сравнительно-правовое исследование)», проект № 16-03-50135.

Следствием глобализации и развития цифровой экономики является то, что схемы уклонения от уплаты налогов становятся все более сложными и представляют собой вызовы для налоговых органов по всему миру. В этой связи

уполномоченные органы все более обеспокоены тем фактом, что обозначенные международные проблемы требуют новых скоординированных решений.

Сотрудничество государств в сфере налогообложения, по словам А. А. Шахмаметьева, может рассматриваться «как конструктивный способ решения противоречия между постоянным развитием международных связей, необходимостью создания благоприятных условий для расширения международной экономической деятельности и снижения негативных по-

© Пономарева К. А., 2016

* Пономарева Карина Александровна, кандидат юридических наук, старший преподаватель кафедры государственного и муниципального права Омского государственного университета им. Ф. М. Достоевского

arinaponomareva@gmail.com

644077, Россия, г. Омск, ул. 50 лет Профсоюзов, 100

следствий международного налогообложения, с одной стороны, и имманентно присущей национальным налоговым системам замкнутости и подчиненности внутригосударственным интересам — с другой»¹. Об этом говорит и А. Н. Козырин: «Принцип суверенитета предполагает, что каждое государство может регулировать налоговые отношения в одностороннем порядке с помощью национального налогового законодательства. Однако если государство, регламентируя налоговые отношения, не принимает во внимание интересы других стран, налогоплательщиков-нерезидентов, незамедлительно наступают осложнения в межгосударственных экономических отношениях и международных отношениях в целом»². Международное сотрудничество, по замечанию Е. Д. Кастановой, является наиболее эффективным для государств способом поддержания суверенитета их собственных налогооблагаемых баз и обеспечения правильности распределения налоговых прав между государствами-партнерами по соглашению³.

Международное сотрудничество по вопросам налогообложения осуществляется в различных формах. Наиболее распространенной из них были и остаются двусторонние соглашения государств. Они могут иметь своим основным предметом регулирование межгосударственных отношений в налоговой сфере либо затрагивать налоговые вопросы в рамках иных областей их сотрудничества. Насколько возможно, по словам профессора В. Шёна, они представляют собой важное дополнение к общим требованиям внутреннего рынка, а именно свободному перемещению товаров, услуг, капитала и рабочей силы⁴.

В настоящей статье хотелось бы уделить основное внимание сотрудничеству государств в сфере прямого налогообложения не применительно к отдельным интеграционным образо-

ваниям, но международному сотрудничеству как таковому, поскольку двойное налогообложение, уклонение от уплаты налогов, агрессивное налоговое планирование, размывание налоговой базы и вывод прибыли — актуальные проблемы, представляющие важность для всего мирового сообщества. Более того, основная часть заключаемых в мире соглашений об избежании двойного налогообложения (далее — СИДН) написаны на базе МК ОЭСР. К положениям МК ОЭСР обращаются и государственные органы РФ при формировании налоговой политики.

Важнейшее значение для международной интеграции России в процесс информационного обмена имеет факт подписания Россией совместной Конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам⁵ (далее — Страсбургская конвенция), которая предусматривает оказание иностранными государствами помощи РФ в сборе российских налогов и исполнении российских судебных актов.

В настоящей работе мы будем придерживаться традиционных элементов системы сотрудничества по налоговым вопросам в области сбора и обмена информацией о сделках налогоплательщиков с иностранными контрагентами, а также об осуществлении налогоплательщиками коммерческой деятельности на территории зарубежных государств:

- обмен информацией;
- помощь в сборе налогов;
- одновременные налоговые проверки;
- совместные налоговые проверки;
- налоговые проверки за границей.

Двусторонние соглашения об избежании повторного взимания налогов на доходы (имущество, капитал) занимают основное место в правовой основе межгосударственного сотрудничества по налоговым вопросам. Пер-

¹ Шахматев А. А. Международное налоговое право. М. : Международные отношения, 2014. С. 626.

² Комментарий первой части Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) / под ред. А. Н. Козырина // СПС «КонсультантПлюс», 2014.

³ Кастанова Е. Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014. С. 65.

⁴ Schön W. Tax Competition in Europe — the Legal Perspective // EC Tax Review. 2000. P. 90.

⁵ Совместная Конвенция Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (ETS No 127) (заключена в г. Страсбурге 25 января 1988 г.). Документ вступил в силу для России 1 июля 2015 г. // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.

вая рекомендация по вопросам двойного налогообложения была принята Организацией европейского экономического сотрудничества 25 февраля 1955 г. На тот момент между государствами, которые сегодня являются членами ОЭСР, было заключено 70 двусторонних соглашений и конвенций. Это было большим шагом вперед со времен начала правовой деятельности в этой сфере по инициативе Лиги Наций в 1921 г., первым промежуточным результатом которой стало установление общих принципов препятствования двойному налогообложению в первой Модельной двусторонней конвенции 1928 г., а также модельных конвенциях, принятых в Мехико в 1943 г. и Лондоне в 1946 г. Вместе с тем ни одна из этих конвенций не была полной и единогласно принятой, а каждая из них содержала большое количество пробелов⁶.

В 1963 г. Фискальный комитет ОЭСР представил проект Конвенции о двойном налогообложении доходов и капитала⁷, а Совет ОЭСР принял рекомендацию для правительств государств-членов по учету положений проекта Конвенции при заключении или пересмотре двусторонних соглашений.

Опыт, накопленный государствами-членами при заключении двусторонних налоговых соглашений, развитие международных налоговых отношений и новых секторов экономики и бизнеса обусловили необходимость переработки и документа 1963 г., что повлекло принятие Модельной конвенции ОЭСР по предотвращению двойного налогообложения по налогу на доход и капитал (далее — МК ОЭСР) 1977 г. и комментариев к ней⁸. Новая Модельная конвенция была издана в 1992 г. Эволюция правил и принципов международного налогообложения обуславливает постоянную работу над актуализацией положений Модельной конвенции. Так, в 2003 г. Совет ОЭСР одобрил

включение новой статьи 27 «Помощь в сборе налогов» в МК ОЭСР. Положения МК ОЭСР являются и постоянным предметом обсуждения в европейской литературе последних лет⁹.

Важность МК ОЭСР определяется не только числом соглашений, заключенных между государствами — членами ОЭСР, но тем фактом, что они заключаются на основе и по образцу основных положений МК, что идет на пользу как налогоплательщикам, так и национальным налоговым органам. Кроме того, влияние МК распространяется далеко за границы ОЭСР.

Тенденцией последнего десятилетия был рост двусторонних СИДН на основе МК ОЭСР. Многие государства, в том числе и Россия, отдали предпочтение так называемому двустороннему подходу. Однако, как отмечается в Плане действий против размывания налоговой базы и вывода прибыли, в то время как двусторонние соглашения эффективны в предотвращении двойного налогообложения, они часто неспособны предотвратить двойное неналогообложение, являющееся результатом взаимодействия более чем двух государств¹⁰.

В то же время важно подчеркнуть, что имеются примеры успешного использования рядом стран и интеграционных объединений многостороннего подхода (например, Конвенция стран Северной Европы об оказании взаимного административного содействия по налоговым вопросам или JITSIC — Joint International Tax Shelter Information Centre — объединение Австралии, Канады, Японии, США, Великобритании, Республики Корея и Китая, направленное на борьбу с налоговыми схемами по уклонению от уплаты налогов).

Наиболее полным многосторонним соглашением является Страсбургская конвенция. Она охватывает широчайший круг налогов и обеспечивает все возможные формы адми-

⁶ OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing // URL: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en.

⁷ Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, OECD, Paris, 1963.

⁸ Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, OECD, Paris, 1977.

⁹ См.: Kemmeren E. Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future, 21 // EC Tax Review. 3 (12). P. 157—177; Rust A. & Fort E. Exchange of Information and Bank Secrecy. Wolters Kluwer, 2012. P. 88; Knittel M. B. Articles 25, 26 and 27: Administrative Cooperation // History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD for the Interpretation of Tax Treaties (M. Lang et al. eds., Linde 2011). P. 699—700.

¹⁰ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing // URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

нистративного сотрудничества государств по установлению и сбору налогов. Кроме того, Конвенция позволяет государствам-подписантам расширить свою договорную сеть по обмену информацией не только с новыми договаривающимися сторонами, но и по отношению к другим налогам.

ОЭСР ведет списки государств, имплементировавших стандарты обмена информацией (так называемые черные, белые и серые списки). Для того, чтобы появиться в белом списке, государство должно заключить по меньшей мере 12 двусторонних СИДН в соответствии со стандартами статьи 26 МК ОЭСР или 12 соглашений об обмене информацией. Что интересно, первые в основном заключаются партнерами с традиционными налоговыми системами, вторые — с налоговыми гаванями. Соглашения об обмене информацией обычно фокусируются именно на вопросах обмена, но не предоставляют никаких налоговых преференций¹¹.

Государства в основном обмениваются налоговой информацией со своими основными торговыми партнерами, соседями или членами тех же международных организаций, что и они (например, государства — члены ЕС, страны Северной Европы). Другими упоминаемыми в соглашениях причинами могут быть политические связи (Новая Зеландия), большое число мигрантов (Сербия), большие объемы инвестиций (Южная Корея). Важным фактором при заключении соглашений является язык. Ярким примером тому являются активное развитие обмена налоговой информацией и заключение международных налоговых соглашений между Россией и государствами — членами СНГ.

Опыт устранения международного двойного налогообложения и борьбы с международным уклонением от уплаты налогов, накопленный и успешно реализуемый иностранными госу-

дарствами, полезен не только для целей совершенствования внутреннего законодательства Российской Федерации, но и при заключении новых налоговых соглашений с зарубежными государствами, и внесении изменений в уже существующие СИДН¹². По состоянию на 1 января 2016 г. Россия применяет 80 СИДН¹³. Министерство финансов РФ отмечает, что при заключении международных договоров об избежании двойного налогообложения сторонами используется МК ОЭСР¹⁴. В. А. Мачехин обращает внимание на то, что исключительно важное практическое значение при заключении и практике применения международных налоговых договоров имеют Комментарии к МК ОЭСР, и российские суды обращают на них внимание при толковании налоговых соглашений¹⁵.

В последние годы получило беспрецедентное развитие правовое регулирование обмена информацией в налоговых целях. Во-первых, экономический кризис 2008 г. оказал существенное влияние на публичные финансы. Во-вторых, серия скандалов (налоговая CD-афера Лихтенштейна по поводу пропавшей банковской информации, дело банка UBS AG, в котором указанный банк выполнил договоренности с властями США, предоставив требуемую банковскую информацию о счетах своих клиентов — американских налогоплательщиков) послужила толчком к дальнейшей деятельности по урегулированию подобных ситуаций.

Экономический кризис 2008 г., Лондонский саммит большой двадцатки (G20) 2009 г., совместные усилия ОЭСР и Глобального форума по прозрачности и обмену информацией в целях налогообложения дали толчок к развитию эффективного обмена информацией за пределами национальных границ. Посредством усиления взаимодействия международного сотрудничества по налоговым вопросам го-

¹¹ См.: *Oberson X., Gomez-Barreda R.* Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities // 67th Congress of the International Fiscal Association. Copenhagen, 2013. Volume 98b. IFA, 2013. P. 26.

¹² *Кастанова Е. Д.* Указ. соч. С. 13.

¹³ URL: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/international_cooperation/mpa/dn/.

¹⁴ Письмо Минфина РФ от 21 октября 2009 г. № 03-08-10.

¹⁵ *Мачехин В. А.* Использование нетрадиционных источников при толковании налоговых соглашений в Российской Федерации // Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. Вып. 2 : Бюджетные и налоговые реформы в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасевой (Сенцовой) ; Воронежский государственный университет. Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2012. С. 322.

сударства не только будут более эффективно бороться с размыванием налоговой базы или агрессивными налоговыми схемами, но и смогут оптимизировать свои системы налогообложения, что, в свою очередь, должно привести к уменьшению бюджетного дефицита.

Кроме того, можно выделить новые методы сотрудничества как на международном уровне (например, совместные и одновременные налоговые проверки), так и на национальном уровне (швейцарские соглашения Рубика¹⁶ или FATCA — американский Закон о налогообложении иностранных счетов, главная цель которого препятствовать уклонению от уплаты налогов американских граждан, работающих и проживающих на территории других государств¹⁷). Стандарт обмена информацией, предложенный ОЭСР и одобренный лидерами большой двадцатки, во многом основан на концепции FATCA, но идет дальше, расширяя объем подлежащей обмену информации¹⁸.

Как известно, выделяют следующие формы обмена налоговой информацией:

- 1) обмен информацией по запросу — наиболее распространенный метод. Так, банковская информация в Австрии может быть получена только по запросу;
- 2) автоматический обмен — систематическая передача заранее определенной информации о налогоплательщиках, которая касается различных категорий доходов и иных видов информации договаривающимся сторонам по соглашению без составления предварительного запроса и через регулярные временные интервалы;
- 3) спонтанный обмен — обмен без предварительного запроса, например, в случае если

при рассмотрении конкретного дела возник интерес в информации одного государства для налоговых органов другого).

Вообще, все названные виды обмена налоговой информацией имеют тенденцию к их комбинации. Рассмотрение каждого из этих видов не является задачей настоящей работы, однако отметим, что, несмотря на колебания ряда государств, идея автоматического обмена информацией находит все большее признание по всему миру. Интеграционные объединения приводят свои правовые акты в соответствие со стандартами ОЭСР. Свидетельством тому является, в частности, принятие Советом Европейского Союза Директивы 2014/107/ЕС¹⁹, вносящей поправки в Директиву 2011/16/ЕС об административном сотрудничестве в сфере налогообложения²⁰. Она расширяет обязательный автоматический обмен информацией в соответствии с новыми стандартами автоматического обмена информацией ОЭСР и G20. Директива 2014/107/ЕС вступила в силу 1 января 2016 г. (Австрия перейдет к новой системе 30 сентября 2018 г.) и дала налоговым органам государств — членов ЕС практически неограниченные возможности по доступу к информации о бенефициарах доходов от сбережений и всех финансовых продуктов. Расширенный автоматический обмен информацией на основе законодательного инструмента Союзного уровня был необходим в связи с тем, что государства — члены ЕС либо заключили, либо близки к заключению соглашений с США в соответствии с FATCA. Это означает, что теперь, по смыслу статьи 19 Директивы, они должны осуществлять такое же тесное взаимодействие и с другими государствами-членами.

¹⁶ Соглашения Рубика предполагают автоматическую уплату банком фиксированного налога со счетов иностранных клиентов, но при условии сохранения их полной анонимности.

¹⁷ The Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) // PUBLIC LAW 111—147— March. 18, 2010 (26 USC § 6038D) ; December 31, 2012 (26 USC § 1471—1474). Закон предусматривает расширение обязательного информирования налогового управления США, направленное на выявление фактов уклонения от уплаты налогов, а также внесение существенных изменений в порядок налогообложения операций, осуществляемых резидентами США через иностранные финансовые организации.

¹⁸ См.: Будылин С. Л. Мы будем жить теперь по-новому. Законодательство о КИК, международный обмен информацией и международное налоговое планирование // Закон. 2015. № 2. С. 44—58.

¹⁹ 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 // OJ L 359, 16.12.2014. P. 1—29.

²⁰ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC // OJ L 64, 11.3.2011. P. 1—12.

Основным достоинством автоматического обмена является возможность передачи большого объема налоговой информации от государства-источника дохода к государству резидентства налогоплательщика. Затраты на получение информации будут низкими по сравнению с другими способами обмена в связи с тем, что такая информация уже передана налоговыми органами финансовыми институтами или иными лицами, ответственными за учет платежей. При автоматическом обмене налоговые органы государства, в котором налогоплательщик является резидентом, могут вовремя обнаружить потенциальное размывание налоговой базы в ситуациях, в которых раньше не было намека на возможное несоблюдение налогового законодательства.

Кроме того, 10 ноября 2015 г. было отменено действие Директивы 2003/48/ЕС²¹, устанавливавшей необходимость автоматического обмена информацией между государствами-членами в части дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов. Теперь в Европейском Союзе существует только один стандарт автоматического обмена информацией, установленный новой редакцией Директивы 2011/16/ЕС. Это еще один шаг в борьбе с уклонением от уплаты налогов и размыванием налоговой базы²².

Между тем гораздо меньшее внимание уделяется лицу, непосредственно вовлеченному в этот процесс, а именно налогоплательщику. Вместе с тем он является главной фигурой, оказывающей влияние на развитие правового регулирования в сфере обмена информацией. Наиболее значимым правовым последствием обязанности обмена информацией является то, что информация, предоставленная налогоплательщиком и как минимум имеющая отношение к нему, передается третьей стороне (иностранным налоговыми органами). Информация необходима лицу для осуществления его прав и свобод; располагая большим количеством информации по сравнению с другими, можно занять выигрышную позицию по тому или иному вопросу. Последнее утверждение особенно важно для персональных данных.

Таким образом, сотрудничество государств в сфере прямого налогообложения является одной из актуальнейших тем повестки дня международного налогового сообщества. Мобильность налогоплательщиков, рост числа трансграничных сделок, интеграция финансовых инструментов усложняют для государств, особенно государств — членов интеграционных образований, процедуры установления и взимания прямых налогов. Сложности функционирования налоговых систем и риск двойного налогообложения / двойного неналогообложения ставят вопрос о том, могут ли названные налоговые полномочия оставаться только на национальном уровне.

Особенную активность по этому вопросу проявляет ОЭСР: она облекает правила в правовую форму, развивает технические стандарты, занимается поисками улучшения механизмов взаимодействия на практике. Поправки в статью 26 МК ОЭСР и Комментарии к ней, принятые в 2012 г. и начавшие действовать в 2014 г., существенно прояснили международное правовое оформление обмена налоговой информацией. Между тем статья 26 является лишь одним из инструментов трансграничного обмена информацией и не должна применяться изолированно. В том числе этому будет способствовать недавнее принятие на уровне ОЭСР Стандарта автоматического обмена информацией о финансовых счетах.

Важное значение для международной интеграции России в процесс информационного обмена имеет факт подписания и ратификации Россией Страсбургской конвенции. До ее ратификации возможность запрашивать у другого государства помощь в сборе российских налогов была предусмотрена лишь статьей 27 МК ОЭСР, положения которой закреплены в российских СИДН.

Также является важным положение о проведении одновременных налоговых проверок на территории нескольких государств, а также проведение налоговой проверки (ее части) вне юрисдикции заинтересованной страны по взаимному согласию компетентных органов со-

²¹ Proposal for a Council Directive repealing Council Directive 2003/48/EC, COM (2015) 129 final (18 March 2015), EU Law IBFD.

²² См.: Пономарева К. А. Новые стандарты обмена налоговой информацией между странами ЕС // Налоговед. 2016. № 2. С. 17.

ответствующих государств — участников Конвенции. В свете деофшоризации экономики, полагаем, что для российских налоговых органов оптимальным представляется вариант проверки налоговым органом заинтересованного иностранного государства с предоставлением возможности провести контрольные мероприятия на территории другого государства-участника в соответствии со ст. 11 Страсбургской конвенции. Вопрос гарантии справедливой процедуры важен не только для государства, у которого запрашивается информация, но и для запрашивающей стороны. Первое может сослаться на то, что запрашивающее государство не обеспечило необходимую защиту налогоплательщика. В этой связи полагаем, что необходимо разрешить вопрос о минимальных стандартах запроса.

В Основных направлениях налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов также указано на важность использования международных стандартов обмена информации в налоговых целях. Это актуально в первую очередь в связи с деофшоризацией российской экономики. Внесение изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, направленных на обеспечение возможности автоматического обмена налоговой информацией по финансовым операциям с иностранными юрисдикциями, должно позволить в 2018 году осуществить запланированное присоединение Российской Федерации к многостороннему соглашению по автоматическому обмену финансовой информацией, предусмотренному Единым стандартом отчетности (ЕСО) по финансовым операциям для налоговых целей, разработанным Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), и начать обмен. Внедрение данного стандарта повысит способность налоговых органов получать необходимую информацию для точного определения налоговых обязательств национальных налогоплательщиков²³.

Вопрос гарантии справедливой процедуры информационного обмена важен не только для государства, у которого запрашивается информация, но и для запрашивающей стороны. Первое может сослаться на то, что запрашивающее

государство не обеспечило необходимую защиту налогоплательщика. В этой связи, полагаем, что необходимо разрешить в законодательстве вопрос о минимальных стандартах в запросе.

Анализ европейских директив, соглашений Рубика и FATCA показал, что ключевой фигурой во всех этих трех системах является финансовый посредник (платежный агент). Другими словами, налоговые органы стремятся делегировать свои обязательства по проверкам и отчетности финансовому посреднику, который имеет прямой контакт с соответствующим налогоплательщиком. Эта тенденция будет наблюдаться и в дальнейшем. При этом система FATCA уже имплементирована с помощью двух различных моделей в отношении США с Великобританией, Францией, Германией, Италией, Испанией, Швейцарией.

«Большой взрыв» в административном сотрудничестве по вопросам налогообложения 2009 г. привел к беспрецедентному росту количества СИДН, соглашений об обмене информацией, многосторонних договоров, директив и неформальных соглашений в области сотрудничества в налоговой сфере. Основными вызовами в современном налоговом праве являются:

- координация всех этих правил;
- уверенность в том, что обмен налоговой информацией эффективен, а государства могут использовать соответствующую информацию посредством различных мер, например, при определении бенефициарного собственника;
- защита прав налогоплательщика и, возможно, принятие международных стандартов защиты таких прав. Есть основания полагать, что новые стандарты обмена информацией должны принести всем участникам налоговых правоотношений преимущества. Однако остается открытым важный вопрос защиты прав налогоплательщиков, который не особенно затрагивается ни в стандартах ОЭСР, ни в соглашениях на базе FATCA, ни на уровне ЕС и других интеграционных образований. Поэтому наработки в сфере прозрачности и автоматического обмена информацией должны быть распространены и на создание скоординированного международного стандарта защиты прав налогоплательщиков.

²³ Основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов // СПС «КонсультантПлюс».

Исследование выполнено при финансовой поддержке РГНФ в рамках проекта проведения научных исследований «Наднациональные правовые механизмы налогового регулирования в Евразийском Экономическом Союзе и Европейском Союзе (сравнительно-правовое исследование)», проект № 16-03-50135.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Будылин С. Л. Мы будем жить теперь по-новому. Законодательство о КИК, международный обмен информацией и международное налоговое планирование // Закон. — 2015. — № 2. — С. 44—58.
2. Кастанова Е. Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2014. — С. 65.
3. Комментарий первой части Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) / под ред. А. Н. Козырина // СПС «КонсультантПлюс», 2014.
4. Мачехин В. А. Использование нетрадиционных источников при толковании налоговых соглашений в Российской Федерации // Публичные финансы и налоговое право: ежегодник. Вып. 2: Бюджетные и налоговые реформы в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасевой (Сенцовой) ; Воронежский государственный университет. — Воронеж : Издательство Воронежского государственного университета, 2012.
5. Мачехин В. А. Комментарии ОЭСР к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения: правовой статус в РФ // Налоговед. — 2011. — № 9. — С. 32.
6. Пономарева К. А. Новые стандарты обмена налоговой информацией между странами ЕС // Налоговед. — 2016. — № 2. — С. 16—20.
7. Шахматьев А. А. Международное налоговое право. — М. : Международные отношения, 2014. — 824 с.
8. Шепенко Р. А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. — 2014. — № 7. — С. 48—55.
9. Helminen M. The Problem of Double Non-Taxation in the European Union — To What Extent Could This Be Resolved through a Multilateral EU Tax Treaty Based on the Nordic Convention? // European Taxation. — 2013. — Volume 53. — № 7.
10. Kemmeren E. Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future, 21 // EC Tax Review. — 3 (12). — P. 157—177.
11. Knittel M. B. Articles 25, 26 and 27: Administrative Cooperation // History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD for the Interpretation of Tax Treaties (M. Lang et al. eds., Linde 2011). P. 699—700.
12. Lang M. DBA und Personengesellschaften — Grundfragen der Abkommensauslegung // IStR. — 2007. — 606 (606f).
13. Oberson X., Gomez-Barreda R. Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities // 67th Congress of the International Fiscal Association. — Copenhagen 2013. — Volume 98b. — IFA, 2013.
14. Schön W. Tax Competition in Europe — the Legal Perspective // EC Tax Review. — 2000.
15. Rust A. & Fort E. Exchange of Information and Bank Secrecy. — Wolters Kluwer, 2012.

Материал поступил в редакцию 6 февраля 2016 г.

INTERNATIONAL COOPERATION OF STATES IN THE FIELD OF DIRECT TAXATION: THE OECD'S EXPERIENCE AND THE DEVELOPMENT OF LEGAL REGULATION OF THE EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES

PONOMAREVA Karina Aleksandrovna — PhD in Law, Senior Lecturer at the Chair of State and Municipal Law, Dostoevsky Omsk State University
karinaponomareva@gmail.com
644065, Russia, Omsk, 50 Let pPofsoyuzov Street, 100

Review. *The article covers international cooperation between states in the field of direct taxation. The author focuses on the OECD Model Convention on prevention of double taxation on income and capital tax. The forms and limits of international cooperation on direct taxation are listed.*

The article deals with the problem of the exchange of information for tax purposes, tendencies of development of legal regulation of information exchange in international treaties. The author notes that the trend of the last decade is the growth of bilateral double taxation agreements based on OECD Model Convention. It is noted that the fact of ratification by Russia of the joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters is vital for Russia to integrate into the process of information exchange.

Keywords: tax law, integration, direct taxes, administrative cooperation, OECD, information exchange.

The study has been carried out with the financial support of the RSSF within the scientific project «Supranational legal mechanisms of tax regulation in Eurasian Economic Union and European Union (comparative legal research)» No. 16-03-50135

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Budylin S. L. My budem zhit' teper' po-novomu. Zakonodatel'stvo o KIK, mezhdunarodnyj obmen informaciej i mezhdunarodnoe nalogovoe planirovanie // Zakon. — 2015. — № 2. — S. 44—58.
2. Kastanova E. D. Pravovye osnovy mezhdunarodnogo sotrudnichestva v oblasti izbezhanija dvojnogo nalogooblozhenija i predotvrashhenija uklonenija ot uplaty nalogov : dis. ... kand. jurid. nauk. — M., 2014. — S. 65.
3. Kommentarij pervoj chasti Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii (postatejnyj) / pod red. A. N. Kozyrina // SPS «Konsul'tantPljus», 2014.
4. Machehin V. A. Ispol'zovanie netradicionnyh istochnikov pri tolkovanii nalogovyh soglashenij v Rossijskoj Federacii // Publichnye finansy i nalogovoe pravo: ezhegodnik. Vyp. 2: Bjudzhetnye i nalogovye reformy v stranah Central'noj i Vostochnoj Evropy / pod red. M. V. Karasevoj (Sencovoj) ; Voronezhskij gosudarstvennyj universitet. — Voronezh : Izdatel'stvo Voronezhskogo gosudarstvennogo universiteta, 2012.
5. Machehin V. A. Kommentarii OJeSR k Model'noj konvencii ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozhenija: pravovoj status v RF // Nalogoved. — 2011. — № 9. — S. 32.
6. Ponomareva K. A. Novye standarty obmena nalogovoj informaciej mezhdru stranami ES // Nalogoved. — 2016. — № 2. — S. 16—20.
7. Shahmamet'ev A. A. Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo. — M. : Mezhdunarodnye otnoshenija, 2014. — 824 c.
8. Shepenko R. A. Suverenitet i ego vlijanie na voprosy nalogooblozhenija // Pravo i jekonomika. — 2014. — № 7. — S. 48—55.