

Межгосударственный обмен налоговой информацией: мировые тенденции и российские перспективы

В последние годы происходит активное наращивание международного сотрудничества в сфере обмена налоговой информацией. В этой связи остро стоит проблема разработки эффективных механизмов обмена информацией по налоговым вопросам на межгосударственном уровне.

Наиболее динамичная работа в этом направлении ведется Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

Одним из последних глобальных проектов ОЭСР является разработка и повсеместное внедрение инструментов противодействия «вредоносной налоговой практике» («harmful tax practices») и приведение всех стран и территорий в соответствие с «международными стандартами налоговой прозрачности».

Под вредоносной налоговой практикой понимается отсутствие механизмов обмена налоговой информацией аналогичных тем, что устанавливаются модельными соглашениями ОЭСР.

Юрисдикции, не имеющие механизмов обмена налоговой информацией, то есть не соответствующие международным стандартам налоговой прозрачности, включаются в «черный список» ОЭСР. Если юрисдикция имеет механизмы обмена информацией, но в недостаточном объеме, она помещается в «серый список». Юрисдикции, полностью соответствующие стандартам «налоговой прозрачности», попадают в «белый список». Стимулирование перехода юрисдикций в «белый список» осуществляется посредством угроз применения международных санкций.

Для того чтобы попасть в «белый список», необходимо заключить со странами-участницами ОЭСР не менее 12 «договоров, соответствующих стандартам международной налоговой прозрачности». (Россия не является членом ОЭСР, и потому стимулов заключать с нею подобные соглашения у офшорных зон нет.)

Договорами, соответствующими стандартам налоговой прозрачности, являются документы, сконструированные по любому из следующих образцов:

1) Модельное соглашение ОЭСР об обмене информацией в сфере налогообложения (Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, или Tax Information Exchange Agreements, далее - «ТИЕА»); или

2) Модельная конвенция ОЭСР об избежании двойного налогообложения по налогам на доходы и капитал (Model convention with respect to taxes on income and on capital). Для рассматриваемых целей ключевым элементом этого документа является статья 26, посвященная вопросам обмена налоговой информацией.

На сегодняшний день в вышеупомянутом «черном списке» ОЭСР нет ни одной юрисдикции. «Серый список» включает в себя в основном классические офшоры, но встречаются и налоговые юрисдикции, популярные с точки зрения международного налогового планирования за счет своих налоговых льгот, такие, как Лихтенштейн и Сингапур. «Белый список» содержит по большей части налоговые юрисдикции, не имеющие популярных льготных налоговых режимов (туда, кстати, включена и Россия). Однако «белый список» содержит и несколько офшорных зон, которые успели заключить 12 соглашений, соответствующих стандартам налоговой прозрачности. Количество офшорных зон в «белом списке» быстро увеличивается.

Учитывая, что странами «серого списка» являются по большей части офшорные зоны, то наиболее часто заключаемыми соглашениями являются ТИЕА. (Соглашения об избежании двойного налогообложения с офшорными зонами заключать, как правило, нецелесообразно: местное налогообложение в офшорных зонах часто незначительно, и подпадают под него лишь те немногие, кто ведет деятельность на территории офшорной зоны. Следовательно, если учесть, что налогообложения там практически нет, то и опасность двойного налогообложения в большинстве случаев отпадает, и соответствующие соглашения не нужны. Если же офшорная зона все-таки заключает соглашение об избежании двойного налогообложения, то офшорные компании из-под его действия, как правило, прямо исключаются.)

Страны, не являющиеся офшорными зонами, обычно заключают новые соглашения об избежании двойного налогообложения по последнему образцу ОЭСР или вносят необходимые поправки в тексты статьи 26 ранее заключенных соглашений.

Статья 26 Модельной конвенции ОЭСР

Текст Модельной конвенции ОЭСР со временем претерпел довольно существенные изменения. Последняя редакция конвенции датируется 2008 годом, однако россиянам больше знакомы предыдущие ее версии: по их образцам заключались российские соглашения об избежании двойного налогообложения.

В 2008 году в текст статьи 26 были внесены довольно значительные поправки, расширяющие возможности государств по получению налоговой информации. Так, в соответствии с новой редакцией статьи, договаривающее государство обязуется использовать все имеющиеся в его распоряжении механизмы по сбору запрашиваемой информации даже в тех случаях, когда для его собственных налоговых целей такая информация не нужна.

Как прямо оговорено в Модельной конвенции, компетентным органам договаривающегося государства по их запросу может быть предоставлена информация, хранящаяся в банке, ином финансовом учреждении, у номиналов (лиц, предоставляющих услуги директора и держателя акций по специальному договору), у зарегистрированного агента (организации, оказывающей регистрационные и секретарские услуги) или у доверенного лица. Помимо прочего, доступной является информация, касающаяся прав на долю в капитале юридического лица или иного образования.

Таким образом, вопрос банковской тайны более не является существенным для целей обмена налоговой информацией между странами, заключившими соглашения по образцу модельной конвенции 2008 года.

Отметим, однако, что в редакции 2008 года сохранены прежние гарантии соблюдения внутренних процессуальных норм договаривающихся государств. В соответствии с ними, запрашиваемое государство не обязано осуществлять некоторые виды действий, в частности:

- (а) проводить административные мероприятия, противоречащие законодательству и административной практике этого или другого договаривающегося государства;
- (б) предоставлять информацию, которую нельзя получить по законодательству или в ходе обычного администрирования этого или другого договаривающегося государства;

(с) предоставлять информацию, которая раскрывала бы торговую, предпринимательскую, промышленную, коммерческую или профессиональную тайну, а также информацию, раскрытие которой противоречило бы государственной политике.

Таким образом, перечень гарантий довольно обширен. Он включает гарантии соблюдения процессуальных норм как запрашиваемого, так и запрашивающего государства. Это означает, что запрашивающему государству могут отказать в исполнении запроса не только если его исполнение требует проведения процедур, запрещенных правилами запрашиваемой стороны, но и если его исполнение было бы нелегитимно по правилам самого запрашивающего государства.

Кроме того, гарантии включают соблюдение некоторых охраняемых законом тайн, включая и адвокатскую (она подпадает под категорию профессиональных). Исключение, как уже упоминалось, составляет банковская тайна.

Таким образом, поправки 2008 года существенно увеличили «прозрачность» положений Модельной конвенции в части обмена налоговой информацией, хотя и сохранили прежние гарантии соблюдения внутренних процессуальных норм договаривающихся государств.

(Отметим в скобках, что протокол о внесении поправок к российско-кипрскому соглашению об избежании двойного налогообложения, подписанный 16 апреля 2009 года, фактически приводит статью 26 соглашения в соответствие с новой редакцией Модельной конвенции ОЭСР. Текст поправок полностью идентичен формулировке 26 статьи Модельной конвенции в редакции 2008 года и включает все приведенные выше положения.)

TIEA

В TIEA процедура обмена налоговой информацией оговаривается куда более подробно, чем в статье 26 Модельной конвенции. При этом, несмотря на то, что в основном положения TIEA аналогичны положениям статьи 26 Модельной конвенции в редакции 2008 года (хотя и изложены более развернуто), есть и некоторые отличия.

В TIEA, как и в модельной конвенции, гарантируется соблюдение внутренних процессуальных норм запрашиваемого государства, но с некоторыми оговорками. Так, статья 1 модельного TIEA предусматривает: «Права и гарантии, предоставляемые лицам в соответствии с правом или административной практикой запрашиваемой стороны, применяются в той степени, в которой они не препятствуют исполнению условий данного соглашения или не затягивают их исполнение». Таким образом, соглашение фактически оставляет запрашиваемой стороне право на соблюдение его процессуальных норм лишь в тех случаях, когда это не осложняет исполнение условий соглашения.

В соответствии с TIEA, раскрытию подлежит следующая информация:

- любая информация, хранящаяся в банках или иных финансовых учреждениях, у номинала, агента, доверенного лица или доверительного собственника (статья 26 Модельной конвенции ОЭСР, в отличие от TIEA, не включает в список доверительного собственника – trustee);
- информация о собственниках компаний, партнерств, трастов, фондов и других лиц, включая информацию обо всех участниках цепочки владения; в отношении трастов/фондов – об учредителях, доверительных собственниках/управляющих фонда и бенефициарах. Исключение составляют сведения о

публичных компаниях и коллективных инвестиционных инструментах, если их получение связано с «непропорциональными затруднениями».

Таким образом, ТПЕА, как и статья 26 Модельной конвенции, открывает доступ к информации, хранящейся в банках, у номиналов, агентов и доверенных лиц. Кроме лиц из перечня Модельной конвенции, список ТПЕА содержит дополнительное лицо - доверительного собственника. Таким образом, информация, хранящаяся у доверительных собственников, также может быть раскрыта по запросу государства-партнера по ТПЕА. Итак, ТПЕА снимают завесу конфиденциальности не только с офшорных компаний и банковских счетов, но и с офшорных трастов.

ТПЕА, как и Модельная конвенция, предусматривает защиту торговой, предпринимательской, промышленной, коммерческой или профессиональной тайны, а также информации, раскрытие которой противоречило бы государственной политике. Банковская тайна не подлежит защите.

Защита адвокатской тайной допускается по ТПЕА в отношении сведений, предоставленных: а) для получения правовой консультации, или б) для целей осуществляемых или планируемых процессуальных действий. Защищены могут быть лишь сведения, переданные адвокату, солиситору или иному юристу, имеющему допуск к осуществлению юридической практики (admitted to practice law).

Запрос на получение информации составляется по специальной форме. П.5 ст. 5 ТПЕА приводит перечень сведений, которые запрашивающая сторона должна предоставить другой стороне при направлении запроса. Среди прочего, запрос должен содержать данные о лице, о котором запрашивается информация. При этом определение понятия «лицо» включает как физических лиц, так и компании и иные объединения физических лиц. Таким образом, ТПЕА охватывает самый широкий круг субъектов.

Информация по ТПЕА предоставляется не только в связи с обвинением в совершении налогового преступления, но и во всех иных случаях, когда запрашивающему государству требуется помощь в «установлении, исчислении и сборе» налогов (ст. 1 модельного ТПЕА). Информация предоставляется запрашиваемым государством независимо от того, является ли конкретное деяние, даже если оно было совершено на территории запрашиваемого государства, уголовно наказуемым в соответствии с правом этого запрашиваемого государства (п.1 ст.5 модельного ТПЕА). Это положение, очевидно, введено для воспрепятствования швейцарской практике отказов по иностранным запросам на том основании, что в деянии обвиняемого в соответствии с правом Швейцарии отсутствует состав преступления. И действительно, уголовное законодательство Швейцарии не криминализует большинство деяний в налоговой сфере, являющихся преступными в остальных странах мира. Это является удобным основанием для отказа в предоставлении информации по договорам о взаимной правовой помощи, предусматривающим возможность отклонения запроса, если деяние, в котором обвиняется лицо, не образует состава преступления в соответствии с правом запрашиваемой стороны. ТПЕА, таким образом, предохраняет партнеров по соглашениям от подобных «уловок».

Кроме того, ТПЕА предусматривает возможность приезда на территорию запрашиваемого государства представителей компетентных органов запрашивающего государства для беседы с интересующими их лицами или ознакомления с материалами.

Таким образом, многие страны мира переходят на новый уровень обмена налоговой информацией. Сеть международных соглашений, предусматривающих механизмы обмена информацией, теперь охватывает и офшорные зоны. Страны-члены ОЭСР, заключившие соответствующие соглашения с офшорными зонами, получают весьма широкие полномочия на получение налоговой информации, касающейся их резидентов.

Россия, не являющаяся членом ОЭСР, остается в стороне от общемировых тенденций в сфере обмена информацией. Соглашений с офшорными зонами у России нет, и серьезных рычагов к стимулированию офшоров к заключению с нею соглашений по стандартам ОЭСР она, по-видимому, не имеет. Однако в этой связи показателен опыт Индии (так же, как и Россия, не являющейся членом ОЭСР), которая провела в 2010 году ряд успешных переговоров по заключению TIEA с офшорными зонами. В марте 2010 года с Багамами и Бермудами были согласованы тексты соответствующих соглашений. Правительством Индии ведутся активные переговоры с многими другими офшорными зонами¹. Соответственно, даже у государств, не являющихся членами ОЭСР, есть некоторые возможности как-нибудь договориться с офшорами. Тем не менее, от России в данном направлении пока не исходило сколь-нибудь существенных инициатив.

Что касается неофшорных юрисдикций, то здесь возможностей по введению современных механизмов обмена налоговой информацией у России несколько больше. Однако, судя по тому, что российско-кипрский протокол, вопреки ожиданиям, по-прежнему остается нератифицированным, особой активности в пересмотре остальных налоговых соглашений от российского правительства ожидать, пожалуй, не стоит. Впрочем, последующие налоговые соглашения Россия будет заключать по образцу последней редакции модельной конвенции ОЭСР от 2008 года, включая и рассмотренный выше вариант статьи 26. Новое типовое соглашение было одобрено Постановлением Правительства от 24 февраля 2010 г. N 84. Таким образом, в последующих соглашениях механизм обмена налоговой информацией будет аналогичен зафиксированному в российско-кипрском протоколе, т.е. будет включать некоторые дополнительные положения, расширяющие возможности взаимного доступа к налоговой информации.

Наконец, следует иметь в виду возможность вступления России в ОЭСР. Членство в этой организации, безусловно, дало бы России возможность выхода на новые стандарты международного взаимодействия в налоговой сфере, в том числе в отношениях с офшорами.

Однако перспективы вступления в ОЭСР для России пока довольно туманны. Хотя заявка на вступление была подана еще в 1996 году, приглашение начать переговоры о членстве было получено спустя 11 лет - 2007 году. Тогда же России была вручена так называемая "дорожная карта" - документ, разъясняющий процесс вступления в ОЭСР и описывающий стандартные условия членства и базовые ценности организации. Стандартные условия членства в ОЭСР существенно шире условий ВТО и распространяются не только на экономическую, но и на политическую систему. Базовые ценности ОЭСР включают приверженность "плюралистической демократии", основанной на верховенстве закона и уважении к правам человека, строгое соблюдение принципов открытой и прозрачной рыночной экономики и строгую приверженность целям устойчивого развития. Кстати сказать, одним из условий вступления России в ОЭСР является ее членство в ВТО.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 624-1300

¹ http://www.tax-news.com/news/India_To_Expand_TIEA_Network_42142.html