ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ «МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ИНСТИТУТ МЕЖДУНАРОДНЫХ ОТНОШЕНИЙ (УНИВЕРСИТЕТ) МИНИСТЕРСТВА ИНОСТРАННЫХ ДЕЛ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

На правах рукописи

Агеев Станислав Сергеевич

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ И ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АВТОМАТИЧЕСКОГО ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ ПО НАЛОГОВЫМ ВОПРОСАМ (НА ПРИМЕРЕ США И ЕС)

Специальность 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право;

бюджетное право

Диссертация на соискание ученой степени

кандидата юридических наук

Научный руководитель:

доктор юридических наук, профессор

Толстопятенко Геннадий Петрович

Москва – 2021

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 3

ГЛАВА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА АВТОМАТИЧЕСКОГО ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ 18

§ 1.1. История становления автоматического обмена информацией 18

§ 1.2. Понятие, виды и место автоматического обмена информацией в системе налогового права 43

ГЛАВА 2. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АВТОМАТИЧЕСКОГО ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ В США 76

§ 2.1. Выбор надлежащей правовой основы для автоматического обмена информацией 76

§ 2.2. Особенности имплементации автоматического обмена информацией 89

§ 2.3. Соотношение частного и публичного интереса при автоматическом обмене информацией 108

ГЛАВА 3. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АВТОМАТИЧЕСКОГО ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ В ЕС 137

§ 3.1. Выбор надлежащей правовой основы для автоматического обмена информацией 137

§ 3.2. Особенности имплементации автоматического обмена информацией 156

§ 3.3. Соотношение частного и публичного интереса при автоматическом обмене информацией 173

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 199

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ 207

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Автоматический обмен информацией является формой международного сотрудничества налоговых органов, направленной, прежде всего, на борьбу с уклонением от уплаты налогов.

Как отмечают Минди Хэрцфелд и Ричард Дернберг, данный вид обмена информацией «призван способствовать борьбе с уклонением от уплаты налогов, которое выражается в сокрытии финансовых активов на счетах зарубежных финансовых учреждений»[1]. Иными словами, имеет место стремление государств к предотвращению вывода капитала в зарубежные юрисдикции и репатриации уже выведенных финансовых активов.

В свою очередь, Васильева Е.Г. пишет, что «международный обмен налоговой информацией, как правило, один из эффективных, а в отдельных случаях единственно возможный способ регулирования глобального цифрового рынка»[2].

В настоящее время существует несколько разновидностей автоматического обмена информацией, но международное признание получили только две из них – автоматический обмен информацией о финансовых счетах и автоматический обмен межстрановой отчетностью.

Так, автоматический обмен информацией о финансовых счетах возник в ЕС, но получил развитие в США, где сформировалась собственная система, представленная национальным законом и межправительственными соглашениями, принятыми в целях его имплементации. Параллельно ОЭСР предприняла ряд действий, направленных на разработку собственного стандарта автоматического обмена информацией о финансовых счетах, который был воспринят международным сообществом.

Также ОЭСР разработала стандарт автоматического обмена межстрановой отчетностью и стандарт обмена решениями налоговых органов. Первый стандарт

---

[1] Mindy Herzfeld, Richard L. Doernberg. International Taxation in a Nutshell 11th Edition. – USA: West Academic Publishing, 2018. – P. 203.

[2] Васильева Е.Г. Современное налоговое право как фактор развития инновационной модели экономики // Налоги. – 2019. – № 2. – С. 3-6.

получил международное признание, тогда как второй стандарт обрел автоматическую форму обмена информацией лишь в праве ЕС.

На данный момент автоматический обмен информацией продолжает развиваться. Наряду с этим за время его существования были выявлены определенные проблемы, среди которых: проблема разного объема имплементации международных стандартов автоматического обмена информацией; проблема выбора надлежащей правовой основы для такого обмена информацией; проблема защиты прав налогоплательщика при автоматическом обмене информацией.

Общей проблемой является обеспечение эффективности[3] функционирования автоматического обмена информацией как правового института. Для ее решения ОЭСР разработала Модельные правила обязательного раскрытия информации, которые в совокупности с Моделью многостороннего соглашения компетентных органов в будущем должны сформировать новый международный стандарт автоматического обмена информацией, а именно – стандарт автоматического обмена информацией о трансграничных схемах налогового планирования.

Отметим, что в ЕС этот вид автоматического обмена информацией уже имеет место. Более того, система мер международного сотрудничества, в целом, и система автоматического обмена информацией, в частности, будут представлены в будущем в ЕС в рамках единой директивы, а не базовой директивы с директивами о поправках к ней. Речь идет о Проекте кодификации Директивы ЕС об административном сотрудничестве 2011 года, представленном на портале правовой информации ЕС[4]. Кодификация данного источника права ЕС указывает на значимость объекта его правового регулирования для ЕС, в целом.

---

[3] Эффективность правовой нормы определяется как соотношение цели правовой нормы и результата ее применения. См. Кудрявцев В.Н., Никитинский В.И., Самощенко И.С., Глазырин В.В. Эффективность правовых норм. – М.: Юрид. лит., 1980. – С. 21-76.

[4] COM/2020/49 final: Proposal for a Council Directive on administrative cooperation in the field of taxation (codification) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1581505764868&uri=COM:2020:49:FIN (date of access: 03.10.2021).

Среди всех разновидностей автоматического обмена информацией именно автоматический обмен информацией о финансовых счетах представляет наибольший интерес, поскольку его осуществление сопряжено со всеми проблемами, перечисленными выше. По этой причине в настоящем диссертационном исследовании особое внимание будет уделено именно ему.

Примечательно, что в «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов» одним из направлений деофшоризации российской экономики является «приведение законодательства о международном автоматическом обмене информацией в полное соответствие Единому стандарту отчетности ОЭСР (Common Reporting Standard) и повышение эффективности обмена финансовыми данными (в т.ч. посредством совершенствования порядка взаимодействия компетентных органов)»[5]. Другими словами, именно автоматический обмен информацией о финансовых счетах является приоритетным направлением налоговой политики России на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов.

Согласно сведениям, опубликованным на официальном сайте ОЭСР[6], с 2017 по 2019 год количество юрисдикций, участвующих в автоматическом обмене информацией о финансовых счетах, увеличилось с 48 до 97, количество отношений по обмену тоже увеличилось с 2600 до 6100. Также количество счетов, сведения о которых являются предметом обмена, возросло с 11 миллионов до 84 миллионов, сумма активов, находящихся на них, возросла с 1,1 триллиона евро до 10 триллионов евро. Иначе говоря, данная разновидность автоматического обмена

---

[5] Работа подготовлена при информационной поддержке справочной правовой системы «КонсультантПлюс». Если специально не указано иное, в работе использованы электронные версии текстов и реквизитов актов законодательства Российской Федерации, международных договоров, иных документов, размещенных в справочной правовой системе «КонсультантПлюс», при этом дополнительно не приводятся источники их опубликования (электронные адреса); «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов» (утв. Минфином России).

[6] OECD's official website [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/international-community-continues-making-progress-against-offshore-tax-evasion.htm (date of access: 03.10.2021).

информацией позволила раскрыть сведения об активах на 10 триллионов евро, что является достижением в контексте борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Международные стандарты и правовое регулирование автоматического обмена информацией по налоговым вопросам в рамках данного диссертационного исследования будут изучены на примере США и ЕС, их взаимоотношений друг с другом, а также с третьими странами, среди которых, повышенное внимание будет уделено России.

Для России важно понимать суть проблем, связанных с автоматическим обменом информацией, чтобы правильно выстраивать соответствующие отношения, иметь точное представление о правах и обязанностях, а также международно-правовой ответственности, соблюдать баланс между налоговой прозрачностью и конфиденциальностью. Также для России важно уже сейчас видеть преимущества и осознавать риски, связанные с автоматическим обменом информацией о трансграничных схемах налогового планирования, который имеет все предпосылки для того, чтобы стать новым международным стандартом.

Степень научной разработанности темы исследования. Проблеме автоматического обмена информацией посвящен ряд зарубежных исследований следующих авторов: Анджело Венардос (Angelo Venardos), Виктория Верер (Viktoria Wöhrer), Дайана Ринг (Diane M. Ring), Дэвид Керцнер (David S. Kerzner), Дэвид Чедикофф (David W. Chodikoff), Дэниэл Лэтроп (Daniel Lathrope), Кристофер Хэй (Christopher A. Haye), Ксавье Оберсон (Xavier Oberson), Росс МакГилл (Ross K. McGill), Рювен Ави-Йона (Reuven S. Avi-Yonah), Стюарт Липо (Stuart Lipo), Ярив Браунер (Yariv Brauner).

Между тем, исследования указанных зарубежных авторов в большей степени сконцентрированы на проблеме защиты прав налогоплательщика при автоматическом обмене информацией и не уделяют должного внимания иным проблемам. Например, проблема выбора надлежащей правовой основы упоминается, но не анализируется. Проблема разного объема имплементации международных стандартов автоматического обмена информацией, по имеющимся сведениям, не исследовалась, в целом. Что касается общей проблемы

обеспечения эффективности автоматического обмена информацией, то ввиду своей новизны она еще не нашла отражение в зарубежных исследованиях.

В российской научной литературе на данный момент отсутствуют комплексные исследования проблем, связанных с автоматическим обменом информацией. Между тем, есть ряд диссертаций, в которых автоматический обмен информацией упоминается в качестве актуального направления международного сотрудничества налоговых органов: «Правовой механизм имплементации налогового права ЕС в Федеративной Республике Германия» (Агеева А.Д.)[7], «Правовой механизм противодействия злоупотреблению правом в международной налоговой практике Швейцарской Конфедерации» (Кириллов А.В.)[8], «Особенности имплементации права ЕС о прямом налогообложении» (Леонова О.А.)[9], «Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов» (Кастанова Е.Д.)[10], «Правовое регулирование налогообложения в Республике Молдова и в Румынии» (Нани Л.)[11].

Автоматический обмен информацией также был предметом научных статей следующих российских авторов: Абдрашитова А.Ф., Айдаева Д.З., Берберов А.Б., Будылин С.Л., Васильева Е.Г., Викулов К.Е., Волова Л.И., Воробьева Н.Н., Гаврютин С.Н., Гончарова Л.В., Грицепанова К., Демин А.В., Жилевская Н.И, Жилкин В.А., Канашевский В.А., Кандыба М., Килинкарова Е.В., Кирилин А.В., Коваль А.А., Крохина А.М., Кузнец И.М., Левашенко А.Д., Милоголов Н.С.,

---

[7] Агеева А.Д. Правовой механизм имплементации налогового права ЕС в Федеративной Республике Германия : специальность 12.00.10 : дис. … канд. юрид. наук / Агеева Александра Дмитриевна. – М., 2017. – 191 с.

[8] Кириллов А.В. Правовой механизм противодействия злоупотреблению правом в международной налоговой практике Швейцарской Конфедерации : специальность 12.00.04 : дис. … канд. юрид. наук / Кириллов Андрей Викторович. – М., 2017. – 201 с.

[9] Леонова О.А. Особенности имплементации права ЕС о прямом налогообложении : специальность 12.00.10 : дис. … канд. юрид. наук / Леонова Ольга Александровна. – М., 2016. – 219 с.

[10] Кастанова Е.Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов: специальность 12.00.04 : дис. … канд. юрид. наук / Кастанова Екатерина Дмитриевна. – М., 2014. – 178 с.

[11] Нани Л. Правовое регулирование налогообложения в Республике Молдова и в Румынии: специальность 12.00.04 : дис. … канд. юрид. наук / Нани Лия. – М., 2020. – 198 с.

Овчарова Е.В., Осина Д.М., Пекарская М.С., Пономарева К.А., Прокаев М.В., Родыгина В.Е., Сарнакова А.В., Старженецкая Л.Н., Тасалов К.А., Толстопятенко Г.П., Шашкова А.В., Яковлев С.Ю.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, возникающие в связи с автоматическим обменом информацией по налоговым вопросам.

Предмет диссертационного исследования представлен нормативно-правовыми актами, регулирующими вопросы автоматического обмена информацией, судебной практикой, связанной с их применением, международными стандартами и рекомендациями, которые по общему правилу не имеют юридической силы, но оказывают влияние на правовое регулирование автоматического обмена информацией, а также отечественной и зарубежной доктриной, посвященной данному правовому институту.

Цель исследования – в комплексном изучении проблем, связанных с автоматическим обменом информацией, которое в теории даст представление об актуальном состоянии данного правового института, что необходимо для целей его последующего совершенствования, а на практике позволит России грамотно выстраивать отношения по автоматическому обмену информацией с другими государствами, а налогоплательщикам эффективно защищать свои права.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие **задачи**:

1. рассмотреть историю становления и развития автоматического обмена информацией;
2. сформулировать понятие и выявить основные виды автоматического обмена информацией;
3. определить место автоматического обмена информацией в системе налогового права;
4. изучить национальное законодательство США об автоматическом обмене информацией и особенности его имплементации через соответствующие межправительственные соглашения;

5. исследовать правовые основы для автоматического обмена информацией на примере США и выявить среди них надлежащие;
6. проанализировать соотношение налоговой прозрачности и конфиденциальности в контексте автоматического обмена информацией в США;
7. изучить особенности имплементации международных стандартов автоматического обмена информацией через источники права ЕС в национальное законодательство государств-членов ЕС;
8. исследовать правовые основы для автоматического обмена информацией среди государств-членов ЕС, а также между государствами-членами ЕС и третьими странами, выявить среди них надлежащие;
9. проанализировать соотношение налоговой прозрачности и конфиденциальности при автоматическом обмене информацией в ЕС.

Методологическую основу диссертационного исследования составили следующие общенаучные методы: анализ, синтез, сравнение, дедукция, индукция, систематизация, обобщение, абстрагирование. Также при работе над диссертационным исследованием использовались следующие специально-юридические методы: сравнительно-правовой, историко-правовой, формально-юридический.

Теоретическую основу диссертационного исследования образуют работы отечественных специалистов в области финансового и налогового права: Болтиновой О.В., Веремеенко И.И., Винницкого Д.В., Гидирима В.А., Гончаренко И.А., Грачевой Е.Ю., Демина А.В., Кучерова И.И., Мачехина В.А., Парыгиной В.А., Пепеляева С.Г., Петровой Г.В., Соколовой Э.Д., Тедеева А.А., Толстопятенко Г.П., Хавановой И.А., Шахмаметьева А.А., Шепенко Р.А.

Нормативно-правовую и эмпирическую базу диссертационного исследования составили, прежде всего, оригинальные источники права: (1) нормативно-правовые акты США, государств-членов ЕС, России; (2) правоприменительная практика США, государств-членов ЕС, России; (3) нормативно-правовые акты ЕС; (4) решения Суда ЕС; (5) рекомендации и

международные стандарты ОЭСР, ООН; (6) международные договоры, стороной которых являются США, государства-члены ЕС и Россия; (7) межправительственные соглашения и соглашения компетентных органов, стороной которых являются США, государства-члены ЕС и Россия.

Научная новизна диссертационного исследования проявляется в комплексном анализе проблем, связанных с автоматическим обменом информацией. В рамках проведенного диссертационного исследования была продемонстрирована история становления и развития данного правового института, были выделены основные разновидности автоматического обмена информацией, было определено его место в системе налогового права. Также были предложены варианты решения проблемы разного объема имплементации международных стандартов в области автоматического обмена информацией и проблемы выбора надлежащей правовой основы. Равным образом были выявлены различия в подходах США и ЕС к соотношению налоговой прозрачности и конфиденциальности при автоматическом обмене информацией.

Научная новизна диссертационного исследования находит отражение в следующих **положениях, выносимых на защиту:**

1. Диссертантом было установлено, что автоматический обмен информацией сформировался в период, когда его содержание дополнилось обменом информацией о финансовых счетах. С тех пор содержание автоматического обмена информацией продолжает наполняться, о чем свидетельствует возникновение таких его разновидностей, как обмен межстрановой отчетностью, обмен решениями налоговых органов и обмен информацией о трансграничных схемах налогового планирования. Последняя разновидность тесным образом связана с обменом информацией о финансовых счетах, поскольку она призвана повысить его эффективность. Другие две разновидности обмена информацией тесным образом связаны с обменом информацией по запросу: их целью является обмен общими сведениями, тогда как специальные сведения могут быть затребованы дополнительно.

Подобное положение вещей призвано повысить эффективность обмена информацией по запросу.

2. Диссертантом было выявлено, что в настоящее время общепризнанными являются лишь автоматический обмен информацией о финансовых счетах и автоматический обмен межстрановой отчетностью: ОЭСР разработала соответствующие международные стандарты, которые были имплементированы в национальное законодательство большинства государств. США, однако, создали собственную систему автоматического обмена информацией о финансовых счетах, которая существует параллельно с системой ОЭСР и отличается от нее, в частности, разным объемом информации, которая является предметом такого обмена. Что касается автоматического обмена межстрановой отчетностью, США имплементировали международный стандарт ОЭСР в свое национальное законодательство. ЕС, в свою очередь, расширил общепризнанную концепцию автоматического обмена информацией, дополнив ее автоматическим обменом решениями налоговых органов и автоматическим обменом информацией о трансграничных схемах налогового планирования. Последняя разновидность автоматического обмена информацией в перспективе может стать очередным международным стандартом.
3. Диссертантом было обосновано, что правоотношения, возникающие в связи с автоматическим обменом информацией, являются предметом налогового права. Так, было доказано, что данные правоотношения связаны с вопросами управления, но в отличие от административных, они возникают в связи с осуществлением финансовой деятельности, а значит, имеют организационно-имущественный характер. Это является особенностью финансовых, а не административных правоотношений. Поскольку автоматический обмен информацией осуществляется в целях обеспечения уплаты налогов, его можно квалифицировать как действие по налоговому администрированию или налоговому контролю. На

основе этого, а также анализа источников правового регулирования, представленных преимущественно национальным налоговым законодательством и международными договорами по налоговым вопросам, был сделан вывод об отнесении института автоматического обмена информацией к системе налогового права.

4. Диссертантом была сформулирована система условий, соблюдение которых необходимо для автоматического обмена информацией. Данная система состоит из следующих элементов: (1) национальное законодательство; (2) соглашение между компетентными органами; (3) надлежащая правовая основа; (4) согласие компетентных органов. Среди прочего, через призму данной системы был исследован автоматический обмен информацией о финансовых счетах в США в двух подсистемах системы FATCA. Первая подсистема представлена FATCA как законом, действующим экстерриториально, а вторая подсистема – FATCA как законом и межправительственными соглашениями, имплементирующими его. Так, для системы FATCA, в целом, характерно то, что согласие компетентных органов на автоматический обмен информацией презюмируется. Особенностью первой подсистемы является необходимость соблюдения лишь первого условия. В рамках второй подсистемы второе и третье условие могут сливаться, поскольку не все межправительственные соглашения требуют под собой правовой основы в виде международного договора по налоговым вопросам. Что касается автоматического обмена межстрановой отчетностью, в США он требует соблюдения всех четырех условий. В ЕС соблюдение всех четырех условий автоматического обмена информацией требуется и при обмене межстрановой отчетностью, и при обмене информацией о финансовых счетах. Но особенностью внутри ЕС является правовая природа директивы, которая одновременно выступает в роли инструмента имплементации в национальное законодательство

государств-членов ЕС, правовой основы, соглашения компетентных органов, а также их согласия на обмен информацией друг с другом.

5. Диссертантом было установлено, что при введении в национальное законодательство международных стандартов автоматического обмена информацией возникает проблема разного объема их имплементации. Это видно на примере применения Стандарта обмена межстрановой отчетностью в США и ЕС. Несмотря на то что данным международным стандартом предусмотрено модельное законодательство, оба субъекта международного права имплементировали его по-разному, расширительно. С учетом того, что дополнения не проистекают из официальных документов международных организаций, а являются инициативой указанных субъектов международного права, решить эту проблему не представляется возможным. Если говорить о данной проблеме в контексте имплементации Общего стандарта отчетности, то она не очевидна внутри ЕС, но заметна при сравнении ЕС и третьих стран. Опосредованный способ имплементации и особенности директивы как источника права ЕС обеспечили практически одинаковое закрепление Общего стандарта отчетности в праве государств-членов ЕС. Как и в случае со Стандартом обмена межстрановой отчетностью, ЕС имплементировал Общий стандарт отчетности расширительно. Но, в отличие от первого, второй был дополнен положениями из Комментария к нему. Следовательно, проблему разного объема имплементации в контексте Общего стандарта отчетности можно решить, признав обязательный характер Комментария.
6. Диссертантом была выявлена проблема выбора надлежащей правовой основы для автоматического обмена информацией. Данная проблема является общей для всех разновидностей автоматического обмена информацией. Проистекает она из того, что не все международные договоры по налоговым вопросам прямо предусматривают положения об автоматическом обмене информацией. Более того, в США особенность

заключается в том, что некоторые межправительственные соглашения, имплементирующие FATCA, а именно те, что не требуют под собой международного договора по налоговым вопросам, сами являются надлежащей правовой основой для автоматического обмена информацией. Государства-члены ЕС при заключении двусторонних международных договоров по налоговым вопросам следуют преимущественно модельным конвенциям ОЭСР и ООН, которые прямо не предусматривают автоматический обмен информацией. Он указан лишь в Комментариях к ним, а также в Модельном протоколе ОЭСР. Внутри ЕС, а также со странами, с которыми заключены соглашения ЕС, подобной проблемы не возникает: соответствующая директива и соглашения ЕС прямо предусматривают автоматический обмен информацией. Решением указанной проблемы могут быть протоколы к двусторонним международным договорам по налоговым вопросам либо признание Международной конвенции о взаимной административной помощи по налоговым вопросам в декларации или меморандуме о взаимопонимании в качестве универсальной надлежащей правовой основы для автоматического обмена информацией.

7. Диссертантом было выявлено наличие привязки соглашения компетентных органов к международному договору. Так, США исходят из гибкой привязки межправительственных соглашений в контексте автоматического обмена информацией и соглашений компетентных органов в связи с автоматическим обменом трансграничной отчетностью к международным договорам по налоговым вопросам. Внутри ЕС и в случае с особыми соглашениями как таковой привязки нет ввиду слияния второго и третьего условия осуществления автоматического обмена информацией. В отношениях с третьими странами, если руководствоваться международными стандартами ОЭСР, привязка достаточно жесткая. Так, Общий стандарт отчетности исходит из жесткой привязки Многостороннего соглашения к Многосторонней

конвенции, тогда как для двусторонних соглашений подобного требования нет. Стандарт обмена межстрановой отчетностью, напротив, всегда исходит из жесткой привязки Многостороннего соглашения к Многосторонней конвенции и двусторонних соглашений к двусторонним международным договорам по налоговым вопросам. Видится, что жесткая привязка является одной из преград на пути к признанию Многосторонней конвенции в качестве универсальной надлежащей правовой основы для автоматического обмена информацией. Для ее преодоления требуется, чтобы в рамках Стандарта обмена межстрановой отчетностью по примеру Общего стандарта отчетности была исключена жесткая привязка двусторонних соглашений к двусторонним международным договорам по налоговым вопросам.

8. Диссертантом было выявлено, что проблема соотношения частного и публичного интереса в контексте автоматического обмена информацией выглядит как проблема соотношения налоговой прозрачности и конфиденциальности. В этом вопросе подходы законодательства США и ЕС кардинально различаются. Так, в США предусмотрена максимальная налоговая прозрачность в отношении своих граждан и иностранцев-резидентов, проживающих за рубежом. При этом в отношении иностранцев-нерезидентов США обеспечивают максимальную конфиденциальность, что делает данную юрисдикцию привлекательной для иностранных инвесторов. США не раскрывают информацию о бенефициарных собственниках, поэтому иностранные инвесторы, к примеру, через компании с ограниченной ответственностью могут иметь счета в американских финансовых учреждениях, зная, что они не будут предметом обмена информацией. В законодательстве государств-членов ЕС, в отличие от США, правила автоматического обмена информацией о финансовых счетах обеспечены правилами обязательного раскрытия информации. Что касается конфиденциальности, в ЕС она обеспечивается, прежде всего, Общим регламентом ЕС о защите данных,

который должен толковаться в соответствии с Европейской хартией. Между тем, судебная практика демонстрирует, что в ЕС в данном вопросе преобладает публичный интерес над частным.

9. Диссертантом было установлено, что в США и ЕС в контексте защиты прав налогоплательщика имеет место общая проблема «случайных американцев», то есть граждан, имеющих политико-правовую связь с США, но постоянно проживающих на территории другого государства, которая находит свое отражение в судебной практике. Данная проблема проистекает из концепции «гражданина США», которая используется США при трансграничном налогообложении. В других странах, за исключением Эритреи, исходят из концепции налогового резидентства. В результате применения концепции «гражданина США» «случайные американцы», постоянно проживающие, к примеру, в ЕС, обязаны предоставлять отчетность в налоговый орган США либо отказываться от американского гражданства. В обоих случаях они сталкиваются с существенными административными и финансовыми издержками, обусловленными требованиями налогового законодательства США.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования определяется комплексным изучением автоматического обмена информацией как правового института в рамках системы налогового права, являющегося подотраслью финансового права. Систематизация и анализ имеющегося теоретического и эмпирического материала позволили наполнить данный правовой институт содержанием.

Выводы диссертационного исследования могут быть использованы в преподавании налогового права, при проведении экспертно-аналитических работ, в правотворческой и правоприменительной деятельности. Также они могут стать основой для будущих исследований в области международного сотрудничества налоговых органов, в целом, и при автоматическом обмене информацией между ними, в частности. Равным образом они могут быть использованы при исследовании общетеоретических вопросов финансового и налогового права.

Апробация результатов диссертационного исследования. Диссертация была подготовлена на кафедре административного и финансового права МГИМО МИД России с ее последующим обсуждением. Результаты диссертационного исследования были использованы при проведении лекционных и семинарских занятий по курсу «Налоговое право России», «Европейское налоговое право» в бакалавриате международно-правового факультета МГИМО МИД России, а также «Интеграционное налоговое право», «Налоговое право ЕС и ЕАЭС» в магистратуре МГИМО МИД России.

Основные выводы диссертационного исследования были представлены на XI Международной научно-практической конференции молодых ученых и студентов «Актуальные проблемы налоговой политики», состоявшейся в Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации 6 апреля 2019 года, а также в рамках I Всероссийского форума по налоговому праву «Налоговая политика в Российской Федерации и зарубежных странах в условиях становления цифровой экономики», проходившего в стенах Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА) 23 мая 2019 года.

Также результаты диссертационного исследования были опубликованы в 7 журналах из Перечня ведущих рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой степени доктора наук (по состоянию на 12.07.2021 года), в 1 журнале, индексируемом в RSCI, а также в 1 журнале, индексируемом в Scopus.

Структура диссертационного исследования полностью соответствует цели и задачам. Так, работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованных источников и литературы.

ГЛАВА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА АВТОМАТИЧЕСКОГО ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ

§ 1.1. История становления автоматического обмена информацией

Обмен информацией по налоговым вопросам – это важная мера международного сотрудничества налоговых органов. Одной из его разновидностей является автоматический обмен информацией.

Представляется, что историю становления автоматического обмена информацией будет целесообразно рассмотреть в контексте истории развития обмена информацией, то есть через восхождение от общего к частному.

Так, историю становления автоматического обмена информацией можно разделить на три этапа: (1) с 1927 до 2000 года, когда автоматический обмен информацией формировался в качестве разновидности обмена информацией; (2) с 2000 по 2009 год, когда были предприняты первые попытки использования автоматического обмена информацией на многосторонней основе; (3) с 2010 года по настоящее время, когда автоматический обмен информацией стал одной из основных мер международного сотрудничества.

Первое упоминание об обмене информацией по налоговым вопросам приходится на 1843 год. На тот момент времени еще не говорили об автоматическом обмене информацией.

Так, Ксавье Оберсон отмечает, что «первые правила обмена информацией имели место в соглашениях об избежании двойного налогообложения, заключенных между Бельгией и Францией (1843 год), а также между Бельгией и Нидерландами (1845 год)»[12].

Далее швейцарский исследователь пишет, что «отправной точкой для моделей, предусматривающих обязательство обмениваться информацией на основании двустороннего соглашения, стали работы Лиги Наций. Так, в 1927 году Комитет технических экспертов по двойному налогообложению и уклонению от

[12] Xavier Oberson. International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency. – USA: Edward Elgar Publishing, 2015. – P. 4.

уплаты налогов подготовил общий отчет, в котором были представлены четыре отдельные модельные конвенции»[13].

Одной из таких модельных конвенций, представленных в Отчете[14], стал Проект двусторонней конвенции об административном сотрудничестве по вопросам налогообложения. В статье 1(a) данной конвенции сказано, что «такое сотрудничество может быть представлено обменом налоговой информацией, доступной в любой из договаривающихся стран. Обмен будет иметь место вслед за запросом, касающимся конкретных дел, или без специального запроса в отношении групп сведений, определенных в Статье 2».

Обратим внимание на то, что в статье 1(a) наряду с обменом по запросу упоминается обмен без специального запроса. Понять, что подразумевается под вторым, весьма затруднительно, однако можно предположить, что речь идет об инициативном обмене информацией. Но и возможность автоматического обмена информацией при этом исключать не приходится, поскольку для него, как и для инициативного обмена информацией, не требуется запроса.

В поддержку второго предположения приведем слова из Комментария, где речь идет об «обмене информацией, которая должна предоставляться по запросу в определенных случаях или на регулярной основе в отношении конкретных сведений, которые должны быть определены в заключаемых конвенциях». Представляется, что регулярный характер предоставления информации – это особенность именно автоматического обмена информацией, которая отличает его от инициативного обмена информацией и обмена информацией по запросу.

В свою очередь, в статье 2 говорится о том, что «обмен информацией, о котором сказано в параграфе (a) Статьи 1, касается физических или юридических лиц, облагаемых налогом в одной из двух договаривающихся стран. Предоставляемые сведения включают имена, фамилии и место постоянного проживания или резидентство лиц, о которых идет речь, а также их семейное

---

[13] Xavier Oberson. Op. cit. P. 4.

[14] League of Nations Report presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion of 1927 [Electronic resource]. URL: https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-216-M-85-1927-II_EN.pdf (date of access: 15.10.2020).

положение, если такое имеет место, и относятся к следующим категориям дохода и капитала».

Статья 2 примечательна тем, что сведения, представленные в ней, не являются финансовой информацией.

В зарубежной доктрине высказывается мнение, согласно которому в международных договорах по налоговым вопросам автоматический обмен информацией впервые закрепляется в 1936 году. Так, Виктория Верер отмечает, что «положения об автоматическом обмене банковской информацией могут быть обнаружены в нескольких международных договорах, заключенных в период с 1936 по 1942 год. Договор между Францией и Швецией о налогах с дохода и капитала (1936 года), Договор между Швецией и США о налогах с дохода и капитала (1939 года) и Договор между Канадой и США о налогах с дохода (1942 года) включают перечень сведений, которые должны быть предоставлены налоговой администрации другого договаривающегося государства»[15].

Обратим внимание на то, что на официальном сайте ОЭСР, посвященном автоматическому обмену информацией, представлена краткая история данного явления[16]. Так, история автоматического обмена информацией, по мнению ОЭСР, начинается с 1997 года.

Представляется, что между сведениями на официальном сайте ОЭСР, нашей точкой зрения и мнением из зарубежной доктрины нет противоречия, поскольку как идея автоматический обмен информацией, действительно, зародился в начале XX века, однако свою современную форму он начал обретать лишь на рубеже прошлого и нынешнего веков. Современная форма стала возможна благодаря развитию технологий.

Примерно в то же время Лига Наций подготовила два комплекта модельных конвенций по налоговым вопросам, а именно комплект Мехико 1943 года и комплект Лондона 1946 года. Так, каждый из комплектов включал три модельные

---

[15] Viktoria Wöhrer. Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information. – The Netherlands, IBFD, 2018. – P. 16.

[16] OECD's official website [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/ (date of access: 15.10.2020).

конвенции по налоговым вопросам, одной из которых была Модель двусторонней конвенции об установлении взаимного административного сотрудничества для исчисления и сбора налогов на доход, имущество и наследство[17]. Поскольку данная Модель представлена в обоих комплектах, имеют место Модель Мехико и Модель Лондона.

В обеих Моделях есть статья III, которая лишь в Модели Лондона косвенно указывает на автоматический обмен информацией. Так, согласно Модели Мехико, компетентные органы каждого договаривающегося государства обязуются передавать информацию «по конкретным случаям по особому запросу», тогда как, в соответствии с Моделью Лондона, они обязуются передавать информацию «в обычном режиме как можно скорее по истечении каждого календарного (или налогового) года». Судя по описанию, речь в Модели Лондона идет именно об автоматическом обмене информацией.

В отличие от статьи 2 Проекта двусторонней конвенции об административном сотрудничестве по вопросам налогообложения 1927 года, которая была рассмотрена ранее, статья III Модели Лондона предусматривает обмен финансовой информацией.

Обращает на себя внимание Комментарий к статье III «Обмен уже имеющейся информацией». Согласно данному Комментарию, «и хотя формула, заложенная в Проекте Лондона, обсуждалась на встрече в Мехико, на тот момент представлялось, что автоматический обмен информацией между налоговыми органами будет работать удовлетворительно только в том случае, если страны имеют хорошо организованную налоговую систему и администрацию. Таким образом, было бы нецелесообразно включать подобную процедуру в Модельную Конвенцию, подготовленную в Мехико».

В 1946 году Лига Наций прекратила свою деятельность, вместо нее была создана ООН, которая взяла на себя ряд функций, в том числе и в налоговой

---

[17] London and Mexico Model Tax Conventions of 1946 [Electronic resource]. URL: http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-15.xml;chunk.id=d2395e142;toc.depth=100;toc.id=item-15;database=;collection=;brand=default (date of access: 15.10.2020).

сфере. Иными словами, функции Налогового комитета Лиги Наций взяла на себя Налоговая комиссия Экономического и социального совета ООН. Однако, как пишет Виктория Верер, «Налоговая комиссия была упразднена в 1954 году, поскольку ЭКОСОС посчитал, что в ее деятельности больше нет необходимости»[18].

Эстафета в области разработки правил международного налогообложения перешла к Организации европейского экономического сотрудничества (ОЕЭС), Налоговый комитет которой приступил к разработке документа, который впоследствии будет известен как Модельная конвенция ОЭСР[19] 1963 года. И хотя в 1980 году ООН принимает собственную Модельную конвенцию[20], она, как и ее последующие версии вплоть до 2017 года[21], не будет рассмотрена отдельно ввиду того, что в ней повторяются те международные стандарты обмена информацией, которые сформулированы в Модельной конвенции ОЭСР[22].

Виктория Верер отмечает, что «первый проект статьи об обмене информацией был опубликован в 1959 году. Взгляды отдельных делегаций относительно того, “в каком объеме обмен информацией” должен быть представлен, различались. Тогда как Швейцария отказалась бы от обмена информацией в принципе […], другие страны, например Бельгия, предпочли бы имплементировать автоматический обмен информацией»[23].

---

[18] Viktoria Wöhrer. Op. cit. P. 19.

[19] Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) стала правопреемницей ОЕЭС в 1961 году.

[20] United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries of 1980 [Electronic resource]. URL: https://digitallibrary.un.org/record/13957 (date of access: 15.10.2020).

[21] United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries of 2017 [Electronic resource]. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (date of access: 15.10.2020).

[22] OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version of 2017 [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en (date of access: 12.10.2020).

[23] Viktoria Wöhrer. Op. cit. P. 20.

В результате, в 1963 году был принят Проект конвенции об избежании двойного налогообложения в отношении дохода и капитала[24], который стал компромиссом различных точек зрения. Так, статья 26 данного Проекта, ставшая международным стандартом, предусмотрела обмен информацией, но при этом вплоть до настоящего времени она не содержит положений об автоматическом обмене информацией. Лишь в параграфе 8 Комментария к статье 26 сказано, что «ряд существующих Конвенций предусматривает схему регулярного или автоматического обмена определенными категориями информации для целей налогообложения. Такая договоренность может быть достигнута странами-членами на двусторонней основе».

Далее Модельная конвенция ОЭСР, как и являющаяся ее составной частью статья 26, неоднократно пересматривалась. В контексте автоматического обмена информацией особого внимания заслуживают пересмотры 1977[25] и 2000[26] года. Важно отметить, что пересмотры коснулись не только самой статьи, но и Комментариев к ней. В случае с автоматическим обменом информацией важны именно пересмотры Комментариев к статье 26.

Так, в параграфе 9 Комментария к статье 26 Модельной конвенции ОЭСР 1977 года сказано, что «правило, закрепленное в параграфе 1, позволяет обмениваться информацией тремя разными способами». Данными способами являются обмен информацией по запросу, автоматический и инициативный обмен информацией. Обратим внимание на то, что в 1977 году были впервые перечислены виды обмена информацией с характеристикой. Например, автоматический обмен информацией имеет место тогда, когда «информация об одной или нескольких категориях дохода, источником которого является одно

---

[24] OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital of 1963 [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en#page1 (date of access: 15.10.2020).

[25] OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital of 1977 [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en#page67 (date of access: 15.10.2020).

[26] OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version of 2000 [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2000_mtc_cond-2000-en#page275 (date of access: 15.10.2020).

Договаривающееся Государство и который получен в другом Договаривающемся Государстве, передается систематически этому другому Государству».

Отметим, что Модельная конвенция ОЭСР, как и Комментарии к ней, это акты мягкого права, то есть по сути своей рекомендации. Следовательно, источниками права они не являются. Значит, говорить о нормативно-правовом закреплении способов обмена информацией не приходится.

Между тем, в 1977 году принимается Директива ЕС о взаимной помощи между компетентными органами государств-членов ЕС в сфере прямого налогообложения[27]. В отличие от Модельной конвенции ОЭСР 1977 года, Директива ЕС 1977 года не столько дает характеристику трех основных видов обмена информацией, сколько предусматривает регулирование для каждого из них. Например, согласно статье 3, посвященной автоматическому обмену информацией, «для категорий случаев, которые будут согласованы в порядке консультации, предусмотренной Статьей 9, компетентные органы Государств-Членов обязаны регулярно обмениваться информацией, о которой говорится в Статье 1(1), без предварительного запроса». В статье 1(1) уточняется, что речь идет об информации, которая может помочь компетентным органам государств-членов ЕС в правильном исчислении налогов на доход и капитал.

Также в 1988 году Советом Европы и ОЭСР принимается Многосторонняя конвенция о взаимной административной помощи по налоговым вопросам 1988 года[28] – первый и до настоящего времени единственный универсальный международный договор по налоговым вопросам. Данный международный договор, как и Директива ЕС 1977 года, предусматривает регулирование трех основных видов обмена информацией.

---

[27] Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A31977L0799 (date of access: 15.10.2020).

[28] CoE/OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters of 1988 (as amended by the 2010 Protocol) [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1 (date of access: 15.10.2020).

Таким образом, обмен информацией по запросу, автоматический и инициативный обмен информацией получают нормативно-правовое закрепление на региональном и глобальном уровне.

Возвращаясь к рассмотрению Модельной конвенции ОЭСР, укажем, что Комментарий к статье 26 не претерпевал существенных изменений и дополнений до 2000 года. По этой причине видится целесообразным анализ Комментария к статье 26 Модельной конвенции ОЭСР 2000 года и пропуск всех более ранних пересмотров.

Так, в параграфе 9.1 Комментария к статье 26 Модельной конвенции ОЭСР 2000 года сказано, что «данные три формы обмена информацией (по запросу, автоматический и инициативный обмен) могут быть использованы в комбинации. Также следует отметить, что Статья не ограничивает возможности обмена информацией этими тремя методами и что Договаривающиеся Государства могут использовать иные техники получения информации, которые могут быть релевантны для обоих Договаривающихся Государств, такие как одновременные налоговые проверки, налоговые проверки за рубежом и отраслевой обмен информацией».

Иными словами, к 2000 году обмен информацией сформировался как комплексное явление, в котором можно четко выделить несколько видов, в том числе и автоматический обмен информацией. Более того, три основных вида обмена информацией получили нормативно-правовое закрепление на региональном и глобальном уровне. Наряду с этим ОЭСР в ряде своих отчетов подчеркнула значимость обмена информацией как инструмента деофшоризации и взяла курс на его совершенствование.

Так, в Отчете 1998 года «Недобросовестная налоговая конкуренция: набирающий обороты глобальный вопрос»[29] ОЭСР отмечает, что «отсутствие эффективного обмена информацией является одним из ключевых факторов при определении офшора, поскольку ограничивается доступ налоговых органов к

[29] OECD Report “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue” of 1998 [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf (date of access: 15.10.2020).

информации, требуемой для правильного и своевременного применения налоговых законов». Между тем, в данном Отчете автоматическому обмену информацией какого-либо внимания не было уделено.

Напротив, в Отчете 2000 года «Совершенствование доступа к банковской информации для налоговых целей»[30] ОЭСР отводит автоматическому обмену информацией ключевую роль. Так, в данном Отчете говорится о том, что «тема автоматического обмена банковской информацией будет рассмотрена в контексте изучения использования налогов у источника и/или обмена информацией с тем, чтобы усовершенствовать налогообложение трансграничных выплат процентов».

Тут важно обратить внимание на то, что: (1) речь идет об определенной категории дохода, а именно о доходе в виде выплаты процентов от сбережений в банках; (2) автоматический обмен информацией обеспечивает применение налога у источника. Именно эти две предпосылки легли в основу Директивы ЕС 2003 года о налогообложении процентного дохода[31], ставшей, по мнению Жилкина В.А., «первым реально работающим документом локального характера в рамках ЕС, предусматривающим автоматический режим обмена информацией»[32].

Так, целью Директивы ЕС 2003 года, согласно статье 1(1), было «обеспечение того, чтобы доход от сбережений в форме выплаты процентов, полученный в одном государстве-члене ЕС бенефициарными собственниками, являющимися резидентами для налоговых целей в другом государстве-члене ЕС, эффективно облагался налогом, в соответствии с законами второго государства-члена ЕС». Данный механизм обеспечивался применением налога у источника в тех случаях, когда некоторые государства-члены ЕС не участвовали в автоматическом обмене информацией. Согласно статье 11(1) данной директивы, «в течение переходного периода […] в тех случаях, когда бенефициарный

---

[30] OECD Report “Improving Access to Bank Information for Tax Purposes” of 2000 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2497487.pdf (date of access: 15.10.2020).

[31] Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2003/48/oj (date of access: 15.10.2020).

[32] Жилкин В.А. Систематизация бухгалтерского законодательства в России и в странах Евросоюза // Налоги. – 2017. – № 2. – С. 41-45.

собственник находится в государстве-члене ЕС, отличном от места учреждения платежного агента, Бельгия, Люксембург и Австрия должны взимать налог у источника по ставке 15% в течение первых трех лет переходного периода, по ставке 20% в течение следующих трех лет и далее по ставке 35%». Очевидно, что под платежными агентами подразумевались в основном банки.

Как отмечает Толстопятенко Г.П., «государства, обеспокоенные проблемой уклонения от налогов, решили, что эта задача не может быть решена ими самостоятельно, а наиболее эффективный правовой механизм возможно создать лишь на уровне ЕС»[33]. Следует добавить, что и по сей день, когда автоматический обмен информацией в ЕС уже не связан с Директивой ЕС 2003 года, утратившей силу с 1 января 2016 года, государства-члены ЕС придерживаются аналогичного подхода, то есть принципа субсидиарности.

Примечательно, что наряду с Директивой ЕС 2003 года были заключены 5 Соглашений ЕС со странами, которые, с точки зрения права ЕС, занимают промежуточное положение между государствами-членами ЕС и третьими странами. Данные соглашения включают: (1) Соглашение с Андоррой[34]; (2) Соглашение с Лихтенштейном[35]; (3) Соглашение с Монако[36]; (4) Соглашение с Сан-Марино[37]; (5) Соглашение со Швейцарией[38]. Отметим, что Соглашения ЕС

---

[33] Европейское право. Право Европейского Союза и правовое обеспечение защиты прав человека. 3-е издание, пересмотренное и дополненное. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. – С. 748.

[34] Agreement between the European Community and the Principality of Andorra providing for measures equivalent to those laid down in Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A22004A1204%2801%29 (date of access: 15.10.2020).

[35] Agreement between the European Community and the Principality of Liechtenstein providing for measures equivalent to those laid down in Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A22004A1224%2801%29&qid=1603373201134 (date of access: 15.10.2020).

[36] Agreement between the European Community and the Principality of Monaco providing for measures equivalent to those laid down in Council Directive 2003/48/EC [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A22005A0121%2801%29&qid=1603373457958 (date of access: 15.10.2020).

[37] Agreement between the European Community and the Republic of San Marino providing for measures equivalent to those laid down in Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-

повторяют содержание Директивы ЕС 2003 года. Это объясняется тем, что Директива ЕС 2003 года не распространяется на указанные страны, поэтому для них в порядке альтернативы были разработаны соответствующие соглашения.

По сути, Директива ЕС 2003 года стала очередным многосторонним источником права, в котором был закреплен автоматический обмен информацией. Правда, в отличие от Многосторонней конвенции 1988 года, Директива ЕС 2003 года имела не глобальный, а региональный характер. Возможно, что именно эта особенность позволила успешно реализовать на практике автоматический обмен информацией. Также успешной реализации могло способствовать и то обстоятельство, что, в отличие от Директивы ЕС 1977 года, в Директиве ЕС 2003 года речь шла о конкретной категории дохода.

Тем не менее, несмотря на успешное применение Директивы ЕС 2003 года, к идее глобального автоматического обмена информацией международное сообщество пока еще не обратилось.

Параллельно с этим в США в 2000 году принимаются первые соглашения об обмене налоговой информацией. Данные соглашения заключаются США с Антигуа и Барбуда 6 декабря 2000 года[39] и с Каймановыми островами 27 ноября 2001 года[40], то есть за два года до появления Модельного соглашения ОЭСР об обмене информацией по налоговым вопросам[41]. Несмотря на то что оба соглашения вступили в силу с 10 февраля 2003 года и 10 марта 2006 года,

---

content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A22004A1228%2802%29&qid=1603374107449 (date of access: 15.10.2020).

[38] Agreement between the European Community and the Swiss Confederation providing for measures equivalent to those laid down in Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A22004A1229%2801%29 (date of access: 15.10.2020).

[39] Agreement between the Government of the United States of America and the Government of Antigua and Barbuda for the exchange of information with respect to taxes of 2000 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514571.pdf (date of access: 15.10.2020).

[40] Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, including the Government of the Cayman Islands, for the exchange of information relating to taxes of 2001 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514531.pdf (date of access: 15.10.2020).

[41] OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters of 2002 [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf (date of access: 15.10.2020).

соответственно, можно предположить, что они легли в основу Модельного соглашения ОЭСР.

Отметим, что вплоть до 2016 года соглашения США об обмене налоговой информацией не содержали положений об автоматическом обмене информацией. Лишь в Соглашении с Аргентиной от 23 декабря 2016 года[42] США предусмотрели такую возможность. США никогда не публиковали модели подобных соглашений и, соответственно, комментариев к ней. Возможно, Модельное соглашение ОЭСР и Комментарии к нему могут быть использованы для толкования подобных соглашений США. Этот вопрос будет изучен в первом параграфе второй главы настоящего исследования.

Что касается Модельного соглашения ОЭСР, то и оно не содержит положений об автоматическом обмене информацией. Более того, в параграфе 39 Комментария к нему сказано, что «Соглашение охватывает лишь обмен информацией по запросу […] и не распространяется на автоматический или инициативный обмен информацией». Однако далее отмечается, что «Договаривающиеся Стороны могут рассмотреть вопрос о расширении своего сотрудничества в области обмена информацией для налоговых целей и включить автоматический и инициативный обмен информацией, а также одновременные налоговые проверки».

В целом, соглашения об обмене налоговой информацией отличаются от соглашений об избежании двойного налогообложения тем, что они: (1) касаются лишь обмена информацией; (2) заключаются преимущественно с офшорами, то есть с юрисдикциями, где отсутствует подоходное налогообложение и, как следствие, не возникает проблема двойного налогообложения. Заключая такие

[42] Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Argentine Republic for the exchange of information relating to taxes of 2016 [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/TIEA-Argentina-12-23-2016.pdf (date of access: 15.10.2020).

соглашения, офшоры, по мнению отдельных исследователей, «пытаются защититься от внешних нападок на свои налоговые системы»[43].

С юрисдикциями, где имеет место подоходное налогообложение, США исторически заключают соглашения об избежании двойного налогообложения, руководствуясь собственной моделью. Так, в рассматриваемый период, а именно с 2000 по 2009 год, США пользовались двумя моделями: (1) Моделью 1996 года[44]; (2) Моделью 2006 года[45]. Примечательно, что Техническое руководство к Модели США 2006 года[46], в отличие от Технического руководства к Модели США 1996 года[47], предусматривает в комментарии к статье 26(9) «обмен на регулярной основе» (exchange on a routine basis) наряду с обменом по запросу и инициативным обменом. Можно предположить, что речь идет именно об автоматическом обмене информацией, а значит, первое упоминание о нем в США приходится на 2006 год.

Так или иначе, в национальном праве США была реакция на Отчет ОЭСР 2000 года, которая выразилась во включении в 2001 году в Титул 26 Свода законов США Главы 3 «Удержание налога у источника с иностранцев-нерезидентов и зарубежных корпораций»[48].

Согласно параграфу 1441(a) данной главы, «все лица, вне зависимости от того, в каком качестве они действуют […], осуществляющие контроль, получение, хранение, распоряжение или выплату любых видов дохода, перечисленных в подпараграфе (b) (в том случае, если любой из этих видов дохода образует валовый доход от источников в США), в интересах иностранца-нерезидента или

---

[43] Шепенко Р.А. Международные налоговые правила. Часть 2. – М.: Юрлитинформ, 2012. – С. 380.

[44] US Model Income Tax Convention of 1996 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/usmodel.pdf (date of access: 15.10.2020).

[45] US Model Income Tax Convention of 2006 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf (date of access: 15.10.2020).

[46] US Model Technical Explanation Accompanying the US Model Income Tax Convention of 2006 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf (date of access: 15.10.2020).

[47] US Model Technical Explanation Accompanying the US Model Income Tax Convention of 1996 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/usmtech.pdf (date of access: 15.10.2020).

[48] Daniel Lathrope. Selected Sections on United States International Taxation (Selected Statutes) 2015th Edition. – USA: Foundation Press, 2015. – P. 311-321.

зарубежного товарищества, обязуются […] вычитать и удерживать из таких видов дохода налог, равный 30%». Аналогичное регулирование предусмотрено для зарубежных корпораций, но уже в параграфе 1442 исследуемой главы.

Иными словами, с пассивного дохода иностранцев-нерезидентов и зарубежных корпораций от источников в США должен быть удержан налог по ставке 30%. О том, что данный налог удержан у источника и перечислен в пользу иностранца-нерезидента или зарубежной корпорации, согласно Разъяснениям Министерства финансов США[49] и Службы внутренних доходов США[50], должен сообщить посредник, который может быть квалифицированным или неквалифицированным. В любом случае, он представляет собой, по общему правилу, зарубежное финансовое учреждение.

Если посредник является квалифицированным, то между ним и Службой внутренних доходов США заключается соответствующее соглашение, в котором регламентируется порядок взаимодействия между ними. Квалифицированный посредник может самостоятельно удерживать налог у источника в США, а может переложить данную обязанность на агентский банк в США, но ответственность за действия последнего будет все равно на квалифицированном посреднике. По мнению Росса МакГилла, статус квалифицированного посредника, в сравнении с неквалифицированным, имеет преимущество в том, что «информация о личностях прямых клиентов не из США остается конфиденциальной для конкурентов и отчет о доходах на этих счетах предоставляется в Службу внутренних доходов США в агрегированном виде»[51].

В сущности, рассмотренный выше режим, который действует и сейчас, обеспечивает сбор Службой внутренних доходов США не столько налогов, сколько информации о получателях доходов из зарубежных юрисдикций. Как

[49] Разъяснения Министерства финансов США в части режима, установленного параграфом 1441 Титула 26 Свода законов США [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.1441-1 (дата обращения: 15.10.2020).

[50] Разъяснения Службы внутренних доходов США в части режима, установленного параграфом 1441 Титула 26 Свода законов США [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-00-12.pdf (дата обращения: 15.10.2020).

[51] Ross K. McGill. US Withholding Tax: Practical Implications of QI and FATCA. – United Kingdom: Palgrave Macmillan, 2013. – P. 24.

отмечает британский исследователь, «при взимании налога у источника в США сложилась модель, при которой Служба внутренних доходов США и Министерство финансов США играют разные роли и, как следствие, преследуют разные цели. Министерство финансов США отвечает за сбор налогов в долларах, тогда как Служба внутренних доходов США отвечает за […] сбор отчетов»[52].

Надо сказать, что в погоне за сведениями о счетах иностранцев-нерезидентов и зарубежных корпораций США не уследили за счетами своих граждан, открытыми в зарубежных финансовых учреждениях. На данные счета в течение длительного времени выводились денежные средства с целью уклонения от уплаты налогов в США. Хрестоматийным в данном контексте является дело UBS 2008-2009 года[53].

Прежде чем перейти к исследованию данного дела, следует сделать промежуточный вывод о том, что ОЭСР в период с 2000 по 2009 год уделяет обмену информацией, в целом, и автоматическому обмену информацией, в частности, больше внимания, чем США.

Так, в период с 2000 по 2009 год на базе ОЭСР был создан, а затем реструктурирован Глобальный форум по вопросам прозрачности и обмена информацией для налоговых целей. Данный Форум имеет несколько основных направлений деятельности, наиболее важным из которых является «внешний контроль» (peer review) за имплементацией международных стандартов обмена информацией. В контексте международных стандартов автоматического обмена информацией первый внешний контроль, согласно информации, представленной на официальном сайте ОЭСР, был проведен в 2020 году[54].

Если сравнивать разработки США и ОЭСР в области обмена информацией, в целом, и автоматического обмена информацией, в частности, в указанный период, то можно заметить следующее.

---

[52] Ross K. McGill. Op. cit. P. 18.

[53] См., например: Reuven S. Avi-Yonah, Diane M. Ring, Yariv Brauner. U.S. International Taxation (University Casebook Series) 3rd Edition. – USA: Foundation Press, 2011. – P. 526.

[54] OECD's official website [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/commitment-and-monitoring-process/ (date of access: 15.10.2020).

С одной стороны, и ОЭСР в Комментариях к Модельной конвенции, а также к Модельному соглашению, и США в Техническом руководстве к Модели 2006 года указывают автоматический обмен информацией в качестве одного из видов обмена информацией.

С другой стороны, ОЭСР, в отличие от США, разрабатывает вопрос о применении автоматического обмена информацией между налоговыми органами разных государств при трансграничной выплате процентов. Так, автоматический обмен информацией, по мнению ОЭСР, способен обеспечить своевременную и правильную уплату налога у источника и минимизировать риски уклонения от уплаты налогов. Такой подход воспринял, к примеру, ЕС.

В США ситуация сложилась иначе. При осуществлении контроля за своевременностью и правильностью уплаты налога у источника они стали полагаться не на автоматический обмен информацией между налоговыми органами разных государств, а на информацию, предоставленную Службе внутренних доходов США квалифицированными посредниками в рамках соответствующих соглашений. Возникновение в США альтернативного подхода было обусловлено, на наш взгляд, нежеланием США обмениваться с другими государствами информацией, тем более, в автоматическом режиме.

Как пишут Дэвид Керцнер и Дэвид Чедикофф, дело UBS началось с того, что «в мае 2008 года, после дачи показаний информатором и бывшим сотрудником UBS Брэдли Беркенфельдом, Служба внутренних доходов США узнала о десятках тысяч тайных счетов, открытых гражданами США в швейцарских банках»[55].

Так, 16 июля 2008 года Служба внутренних доходов США обратилась к федеральному налоговому органу Швейцарии с запросом, подкрепленным «John Doe summons»[56], целью которого было «получение сведений о 300 налогоплательщиках США, подозреваемых в уклонении от уплаты налогов»[57].

---

[55] David S. Kerzner, David W. Chodikoff. International Tax Evasion in the Global Information Age. – USA: Palgrave Macmillan, 2016. – P. 84.

[56] «John Doe summons» – процессуальный документ от Службы внутренних доходов США к третьей стороне с требованием предоставить информацию в отношении непоименованного,

В решении от 5 марта 2009 года[58] Федеральный административный суд Швейцарии указал, что в запросе не были указаны имена налогоплательщиков, но были точно описаны обстоятельства дела, связанные со схемой по уклонению от уплаты налогов. Тем самым было продемонстрировано, что запрос Службы внутренних доходов США был мотивированным. Судом было также отмечено, что налогоплательщики обошли режим квалифицированного посредника через учреждение промежуточных офшорных компаний, которые играли роль владельцев тайных счетов в швейцарских банках. Иными словами, были выявлены слабые стороны правового режима, установленного Главой 3 Титула 26 Свода законов США.

Ситуация с UBS заставила США задуматься над созданием механизма, который обеспечивал бы сбор информации о счетах граждан США в зарубежных банках и одновременно препятствовал бы уклонению от уплаты налогов. В результате, был разработан Закон «О соблюдении налоговых требований в отношении зарубежных счетов» 2010 года (далее – «FATCA»).

FATCA был принят Конгрессом США 18 марта 2010 как часть Закона «О стимулировании работодателей для восстановления занятости» 2010 года[59] и впоследствии был инкорпорирован в Титул 26 Свода законов США в виде Главы 4 «Налоги, направленные на обеспечение отчетности по определенным зарубежным счетам»[60].

Так, согласно параграфу 1471(a) данной главы, «в случае любого платежа, при котором происходит удержание налога у источника, в пользу зарубежного

неизвестного налогоплательщика, который имеет потенциальное налоговое обязательство (определение из «Black's Law Dictionary», в котором в качестве синонима приводится «third-party record-custodian summons»).

[57] Xavier Oberson. Op. cit. P. 44.

[58] The Swiss Federal Administrative Court's decision in A-7342/2008 and A-7426/2008 from 05.03.2009 [Electronic resource]. URL: https://www.bvger.ch/bvger/en/home/judgments/entscheiddatenbank-bvger.html (date of access: 15.10.2020).

[59] Hiring Incentives to Restore Employment Act of 2010 [Electronic resource]. URL: https://www.govinfo.gov/content/pkg/PLAW-111publ147/pdf/PLAW-111publ147.pdf (date of access: 15.10.2020).

[60] Daniel Lathrope. Op. cit. P. 322-330.

финансового учреждения, которое не соответствует критериям подпараграфа (b), налоговый агент для целей такого платежа должен вычесть и удержать из такого платежа налог, равный 30% от суммы такого платежа».

На первый взгляд, механизм FATCA похож на правовой режим, установленный Главой 3 Титула 26 Свода законов США, но на самом деле есть существенные различия. Сходства заключаются в установлении налога у источника в размере 30% от суммы платежа, а также в экстерриториальном применении обоих законов. Различия заключаются в том, что FATCA применяется в отношении, прежде всего, счетов граждан США, а также в том, что FATCA устанавливает штрафные санкции для финансовых учреждений и владельцев счетов, которые не предоставляют информацию.

Важно отметить, что правовой режим, установленный Главой 3 Титула 26 Свода законов США, был не заменен, а дополнен FATCA, о чем прямо сказано в параграфе 1471(c)(3).

Примечательно, что оба закона, как было сказано выше, экстерриториальны по своему действию, но только FATCA вызвал волну негодования со стороны мирового сообщества. Это объясняется тем, что FATCA предусматривает существенные штрафные санкции за несоблюдение зарубежными финансовыми учреждениями требований отчетности.

Так, согласно параграфу 1471(b)(a), «требования данного подпараграфа соблюдаются в отношении любого зарубежного финансового учреждения, если имеет место действующее соглашение между таким учреждением и Министром финансов США». Добавим, что соглашением, о котором говорится в этом подпараграфе, предусмотрены правила предоставления информации о счетах граждан США зарубежным финансовым учреждением Службе внутренних доходов США на периодической основе, то есть в автоматическом режиме.

Более подробно механизм FATCA будет рассмотрен во втором параграфе настоящей главы.

С течением времени экстерриториальное действие FATCA подверглось серьезной критике со стороны международного сообщества. Так, Росс МакГилл,

Кристофер Хэй и Стюарт Липо отмечают, что «есть множество лиц за пределами США, которые верят, что FATCA не только непропорционален своей цели, но и политически является худшим примером экстерриториальности за последнее время»[61].

Официальным итогом данной критики в 2012 году стало Совместное заявление США, Франции, Германии, Италии, Испании и Соединенного Королевства, касающееся межправительственного подхода к совершенствованию соблюдения налоговых требований на международном уровне и имплементации FATCA[62]. В Совместном заявлении, среди прочего, сказано следующее: «Поскольку основная цель FATCA в получении отчетности, а не в сборе налога у источника, США открыты для принятия межправительственного подхода с целью имплементации FATCA и для совершенствования соблюдения налоговых требований на международном уровне».

Данный межправительственный подход выразился в разработке США моделей межправительственных соглашений, которые будут рассмотрены более подробно во втором параграфе второй главы настоящего исследования.

Именно FATCA и модели межправительственных соглашений легли в основу первой в мире глобальной системы автоматического обмена информацией.

Как отмечает Ксавье Оберсон, попытки разработать альтернативные ей системы предпринимались также Швейцарией и Лихтенштейном. Так, Швейцария создала соглашения Рубика (Rubik agreements), которые заключила с Австрией и Соединенным Королевством[63], а Лихтенштейн разработал

---

[61] Ross K. McGill, Christopher A. Haye, Stuart Lipo. G.A.T.C.A.: A Practical Guide to Global Anti-Tax Evasion Frameworks. – United Kingdom: Palgrave Macmillan, 2017. – P. 12.

[62] Joint Statement from the United States, France, Germany, Italy, Spain and the United Kingdom Regarding an Intergovernmental Approach to Improving International Tax Compliance and Implementing FATCA [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Joint-Statement-US-Fr-Ger-It-Sp-UK-02-07-2012.pdf (date of access: 15.10.2020).

[63] Соответствующее соглашение с Германией так и не было ратифицировано немецкой стороной.

Возможность раскрытия информации (Liechtenstein disclosure facility), которая легла в основу соглашения с Соединенным Королевством[64].

Тем не менее, системы, ядром которых является национальный закон, едва ли могут быть признаны международным стандартом. Международный стандарт, на наш взгляд, должен быть создан усилиями представителей разных государств в рамках деятельности международной организации.

Так, на международном уровне идея разработки глобальной системы автоматического обмена информацией получила развитие после того, как «на Саммите в Санкт-Петербурге в 2013 году Группа 20 утвердила предложение ОЭСР о разработке международного стандарта автоматического обмена информацией»[65]. При этом, как отмечает далее Виктория Верер, «в качестве образца при создании ОЭСР Общего стандарта отчетности, посвященного автоматическому обмену информацией о финансовых счетах, была использована взаимная версия Модели 1 межправительственных соглашений, разработанных с целью имплементации FATCA»[66].

Надо сказать, что государства-члены ЕС были в значительной степени заинтересованы в успешном развитии данной идеи. Отчасти это было связано с оговоркой о наиболее благоприятствуемой нации, закрепленной в Директиве ЕС 2011 года[67], которая на тот момент еще не заменила собой Директиву ЕС 2003 года, а существовала в параллели с ней.

Параллельное сосуществование Директивы ЕС 2003 года и Директивы ЕС 2011 года можно объяснить тем, что на тот момент их объекты правового регулирования различались даже в контексте автоматического обмена информацией. Так, Директива ЕС 2003 года касалась автоматического обмена финансовой информацией, а Директива ЕС 2011 года – автоматического обмена

---

[64] See EATLP International Tax Series. Volume 13. New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect. – The Netherlands: IBFD, 2016. – P. 546-551.
[65] Viktoria Wöhrer. Op. cit. P. 64.
[66] Ibid. P. 64-65.
[67] Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016 (date of access: 15.10.2020).

нефинансовой информацией. В первом случае предметом обмена была информация о процентном доходе, а во втором случае – о 5 категориях дохода и капитала. Так, согласно статье 8(1) Директивы ЕС 2011 года, данные категории включают: (1) доход от найма; (2) вознаграждение директоров; (3) продукты страхования жизни; (4) пенсии; (5) право собственности в отношении недвижимого имущества и доход от него.

Оговорка о наиболее благоприятствуемой нации закреплена в статье 19 Директивы ЕС 2011 года. Согласно данной статье, «если Государство-Член предоставляет более широкое сотрудничество третьей стране, чем то, которое предусмотрено настоящей директивой, данное Государство-Член не может отказать в предоставлении такого же более широкого сотрудничества любому другому Государству-Члену, желающему вступить в такое взаимное более широкое сотрудничество с этим Государством-Членом». Третьей страной в данном случае были США, а государствами-членами ЕС, предоставившими более широкое сотрудничество, стали Франция, Германия, Италия, Испания и Соединенное Королевство[68], поскольку именно они первыми заключили с США межправительственные соглашения, имплементирующие FATCA.

В результате, в 2014 году был принят Стандарт автоматического обмена информацией о финансовых счетах по налоговым вопросам[69], частью которого является Общий стандарт отчетности, который на настоящий момент имплементирован в национальное законодательство практически всех стран мира. Исключением стали США, которые остались верны собственной системе автоматического обмена информацией о финансовых счетах, созданной на базе FATCA.

Данный международный стандарт, как отмечают отечественные исследователи, был призван «унифицировать и стандартизировать процедуру

---

[68] Напомним, что на тот момент Соединенное Королевство еще входило в состав ЕС.

[69] OECD Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition_9789264267992-en#page1 (date of access: 15.10.2020).

раскрытия информации финансовыми организациями для предсказуемости и прозрачности передаваемой информации и простоты ее обработки, а также снизить расходы, связанные с внедрением такого порядка обмена как для государств, так и для самих финансовых институтов»[70].

В ЕС Общий стандарт отчетности был имплементирован в 2014 году через поправки в Директиву ЕС 2011 года. Примечательно, что одновременно в Андорре, Лихтенштейне, Монако, Сан-Марино и Швейцарии данный стандарт был имплементирован через поправки в Соглашения ЕС с данными странами, которые были внесены посредством соответствующих протоколов. Напомним, что изначально Соглашения ЕС принимались как альтернатива Директиве ЕС 2003 года для указанных стран, но даже после ее упразднения с 1 января 2016 года, они продолжают действовать.

Как отмечает Пономарева К.А., «теперь в ЕС существует только один стандарт автоматического обмена информацией, установленный новой редакцией Директивы 2011/16/ЕС об административном сотрудничестве в сфере налогообложения, во избежание ситуаций, где возможно параллельное применение двух стандартов»[71].

В свою очередь, Виктория Верер пишет, что благодаря имплементации Общего стандарта отчетности через поправки в Директиву ЕС 2011 года, «удалось избежать нескоординированного расширения автоматического обмена информацией в ЕС»[72], к которому могло бы привести применение статьи 19 директивы.

Надо сказать, что данная мера оказалась своевременной, поскольку, по словам Пекарской М.С., «на момент внесения изменений 14 государств-членов ЕС уже заключили двусторонние договоры с США для реализации положений

---

[70] Кузнец И.М., Айдаева Д.З. Автоматический обмен информацией о финансовых счетах: глобальный конец банковской тайны? // Вестник Арбитражного суда Московского округа. – 2015. – № 4. – С. 36-46.

[71] Пономарева К.А. Современные процессы налоговой гармонизации в сфере прямого налогообложения в Европейском союзе // Налоги. – 2017. – № 5. – С. 45-48.

[72] Viktoria Wöhrer. Op. cit. P. 87.

Закона США “О налогообложении иностранных счетов” (далее – FATCA) и еще 14 стран-участников ЕС находились на стадии переговоров по их заключению»[73].

Указанная статья директивы, содержащая оговорку о наиболее благоприятствуемой нации, является причиной, по которой автоматический обмен информацией в ЕС будет всегда равным или более широким, чем автоматический обмен информацией, предусмотренный соглашениями государств-членов ЕС с третьими странами.

Показательными в этом плане являются очередные поправки в Директиву ЕС 2011 года, которые в 2015 году расширили автоматический обмен информацией, включив в него автоматический обмен решениями налоговых органов, хотя международными стандартами, а именно Действием 5 Плана BEPS[74] это не предусмотрено.

Как отмечает Толстопятенко Г.П., данный вид обмена информацией наряду с противодействием недобросовестной налоговой конкуренции (harmful tax competition) путем применения запрета государственной поддержки (state aid rules) и внесением поправок в директивы о корпорационном налогообложении, препятствующих уклонению от налогов, в частности, переводу прибыли, полученной на территории ЕС, в третьи страны с низким уровнем налогообложения стал одним из трех направлений работы Еврокомиссии и Совета ЕС в связи с реализацией Плана BEPS[75].

Также в 2015 году было принято Действие 13 Плана BEPS[76], в котором, среди прочего, содержится Стандарт обмена межстрановой отчетностью.

---

[73] Пекарская М.С. Обмен налоговой информацией в Европейском Союзе: правовые новеллы и особенности // Московский журнал международного права. – 2017. – № 3. – С. 82-91.

[74] OECD “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance”, Action 5 – 2015 Final Report [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report_9789264241190-en#page1 (date of access: 15.10.2020).

[75] Толстопятенко Г.П. Интеграционное налоговое право и новый миропорядок // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – № 11. – С. 23-35.

[76] OECD “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting”, Action 13 – 2015 Final Report [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-

Рассуждая о значении данного действия Плана BEPS, Гидирим В.А. пишет, что «новые стандарты, предложенные в рамках Мероприятия 13, заставляют налогоплательщиков применять согласованные и взаимосвязанные позиции по ценообразованию поставок, а также дают налоговым органам доступ к ранее не имевшейся у них информации о глобальной деятельности МНК, о ее политике и принципах трансфертных цен, а также о рисках BEPS, позволяя формировать ресурсы для налоговых проверок»[77].

Именно с 2015 года автоматический обмен информацией начинает делиться на виды: теперь он охватывает не только информацию о финансовых счетах, но также решения налоговых органов (на региональном уровне, то есть на уровне ЕС) и межстрановую отчетность (на глобальном уровне).

Наряду с Планом BEPS в 2015 году был принят Модельный протокол ОЭСР[78], которым предлагалось внесение изменений и дополнений в действующие соглашения об обмене налоговой информацией в части автоматического и инициативного обмена информацией.

Что касается соглашений об избежании двойного налогообложения, то в них до сих пор отсутствуют положения об автоматическом обмене информацией. Это связано с тем, что модели соответствующих соглашений, среди которых модели ОЭСР, ООН и США, не содержат данных положений.

Таким образом, с 2016 года Директива ЕС 2011 года окончательно заменила собой Директиву ЕС 2003 года. Именно посредством данной директивы ЕС оказался интегрированным в глобальную систему автоматического обмена информацией. Более того, ЕС сумел развить ее в собственном праве настолько, что по состоянию на 23 марта 2021 года данная региональная система представляет собой расширенную версию глобальной системы автоматического

---

documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en (date of access: 15.10.2020).

[77] Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения / В.А. Гидирим. – М.: ШАПОВАЛОВ ПЕТРОВ, 2017. – С. 814.

[78] OECD Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA of 2015 [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf (date of access: 12.10.2020).

обмена информацией. Отметим, что с 2018 года в ЕС она дополнена еще и автоматическим обменом информацией о трансграничных схемах налогового планирования.

Укажем, что Директива ЕС 2011 года касается международного сотрудничества в области прямого налогообложения. Если говорить о косвенном налогообложении, то вопросы международного сотрудничества в этой сфере регулируются Регламентом ЕС об административном сотрудничестве и противодействии мошенничеству в сфере НДС[79], а также Регламентом ЕС об административном сотрудничестве в сфере акцизов[80].

Данные регламенты тоже содержат положения об автоматическом обмене информацией. При этом примечательно, что второй регламент, в отличие от первого, выделяет подвиды автоматического обмена информацией: (1) автоматический обмен при наступлении события; (2) регулярный автоматический обмен. Если второй подвид соответствует общей концепции автоматического обмена информацией, то первый подвид означает систематическое сообщение, без предварительного запроса, информации с заранее определенной структурой об интересуемом событии, когда такая информация становится доступной.

В США в части автоматического обмена информацией о финансовых счетах с 2012 года принципиальным образом ничего не изменилось. Как и тогда, США следуют собственной системе автоматического обмена информацией, в рамках которой с частью государств они заключили межправительственные соглашения, а в отношении другой части государств по-прежнему действует FATCA. К таким странам относится, к примеру, Россия.

Как отмечает Пепеляев С.Г., «российские налоговые органы обсуждали возможность подписания двустороннего соглашения с американскими

---

[79] Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02010R0904-20200101&from=EN (date of access: 15.10.2020).

[80] Council Regulation (EU) No 389/2012 of 2 May 2012 on administrative cooperation in the field of excise duties and repealing Regulation (EC) No 2073/2004 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02012R0389-20130701&from=EN (date of access: 15.10.2020).

налоговыми органами по принципам FATCA»[81]. Но ввиду кризиса в отношениях между Россией и США данные переговоры оказались безрезультатными.

Если говорить об автоматическом обмене межстрановой отчетностью, то, согласно сведениям, представленным на официальном сайте ОЭСР, Действие 13 Плана BEPS было имплементировано в национальное законодательство США[82]. Следовательно, США следуют Стандарту обмена межстрановой отчетностью, разработанному ОЭСР.

Таким образом, по состоянию на 23 марта 2021 года в мире существует 2 международных стандарта автоматического обмена информацией: (1) Общий стандарт отчетности; (2) Стандарт обмена межстрановой отчетностью.

Также в мире наряду с глобальной системой автоматического обмена информацией имеют место национальные и региональные системы автоматического обмена информацией.

Если большая часть национальных систем является производной от глобальной системы автоматического обмена информацией, то в США в части автоматического обмена информацией о финансовых счетах создана уникальная система, которая заслуживает отдельного изучения.

Что касается ЕС, то в нем глобальная система не только отразилась, но и расширилась, что позволяет говорить об уникальности и этой региональной системы автоматического обмена информацией, а потому ЕС – это удобный пример для исследования не только глобальной системы, но и современных тенденций развития автоматического обмена информацией.

§ 1.2. Понятие, виды и место автоматического обмена информацией в системе налогового права

Изучение истории становления и развития автоматического обмена информацией позволяет дать определение этому понятию и выявить основные виды автоматического обмена информацией.

---

[81] Пепеляев С.Г. Налоговое право: учебник для вузов / С.Г. Пепеляев. – М.: Альпина Паблишер, 2015. – С. 762.

[82] OECD’s official website [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/ (date of access: 13.10.2020).

Так, на настоящий момент автоматический обмен информацией можно определить как совокупность отношений, возникающих по поводу регулярного приема и передачи заранее определенных сведений финансово-экономического характера, между обладателями информации и лицами, уполномоченными на ее сбор и обработку в налоговых целях.

Основными видами данного правового явления можно считать: (1) автоматический обмен информацией о финансовых счетах; (2) автоматический обмен межстрановой отчетностью; (3) автоматический обмен решениями налоговых органов; (4) автоматический обмен информацией о трансграничных схемах налогового планирования.

Видится целесообразным рассмотрение данных видов автоматического обмена информацией через анализ тех источников, в которых они закреплены.

Так, автоматический обмен информацией о финансовых счетах представлен в FATCA и Общем стандарте отчетности. Отметим, что Общий стандарт отчетности сам по себе не является источником права. Для того чтобы он обрел правовую форму, необходима его имплементация в национальное законодательство. Тем не менее, для целей данной главы, которая в большей степени посвящена теоретическим вопросам, уместно рассмотреть именно Общий стандарт отчетности, а не национальное законодательство, в которое он имплементирован. Проблеме имплементации Общего стандарта отчетности на примере ЕС будет посвящен второй параграф третьей главы настоящего исследования.

Как отмечалось ранее, суть FATCA сформулирована в параграфах 1471(a) и 1471(b)(1), в которых говорится о том, что зарубежное финансовое учреждение должно заключить соглашение со Службой внутренних доходов США с целью периодического предоставления отчетности, иначе налоговый агент будет обязан удерживать 30% с каждого платежа в пользу данного учреждения.

Под отчетностью, согласно параграфу 1471(c)(1), понимается информация, которая должна быть предоставлена в отношении «счетов США» (United States accounts)[83]. Так, данная информация включает в себя:

1) имя, адрес, ИНН каждого владельца счета, который является «определенным лицом США» (specified US person)[84], и в случае с владельцем счета, являющимся «принадлежащим на праве собственности США зарубежным учреждением» (US owned foreign entity)[85], имя, адрес, ИНН каждого «существенного собственника США в отношении такого учреждения» (substantial US owner of such entity);
2) номер счета;
3) остаток по счету или стоимость (определенная в такое время и таким образом, как может быть установлено Министром финансов США);
4) за исключением случаев, предусмотренных Министром финансов США, валовые зачисления и валовые списания или платежи по счету (определенные в такое время и таким образом, как может быть установлено Министром финансов США).

Примечательно, что зарубежное финансовое учреждение может быть само налоговым агентом. В таком случае оно, руководствуясь параграфом 1471(b)(1)(D), должно также вычитать и удерживать налог, равный 30%. Данный налог, к примеру, взимается с любого «транзитного платежа» (passthru payment), совершенного подобным учреждением, в пользу «недобросовестного владельца счета» (recalcitrant account holder) или иного зарубежного финансового учреждения, которое не соблюдает требований отчетности.

Обращает на себя внимание и параграф 1471(b)(1)(F), в котором говорится об обязанности зарубежного финансового учреждения попытаться получить от

---

[83] Под данным термином, согласно параграфу 1471(d)(1), понимается финансовый счет, принадлежащий определенному лицу США или принадлежащему на праве собственности США зарубежному учреждению.

[84] В соответствии с параграфом 1473(3), под данным термином имеется в виду любое лицо США, отличное от закрытого перечня субъектов, среди которых, корпорации, чьи акции регулярно торгуются на организованных рынках ценных бумаг, банки, трасты и другие.

[85] Согласно параграфу 1471(d)(3), данный термин означает любое зарубежное учреждение, которое имеет от одного и более существенных собственников США.

каждого владельца счета действительный и применимый «отказ от права» (waiver) в случае, если зарубежное право препятствует предоставлению отчетности в отношении счетов США, обслуживаемых подобным учреждением. Далее уточняется, что при непредоставлении отказа от права в течение разумного срока такой счет должен быть закрыт. Подобное положение отсутствует в Общем стандарте отчетности и является особенностью FATCA.

Между тем, не все зарубежные финансовые учреждения обязаны заключать со Службой внутренних доходов США соответствующее соглашение. Так, имеют место «зарубежные финансовые учреждения, которые презюмируются соблюдающими правила» (deemed compliant foreign financial institutions). Согласно параграфу 1471(b)(2), они квалифицируются как таковые Министром финансов США по его усмотрению, то есть действует субъективный критерий.

Отметим, что в деле Crawford v. United States Department of Treasury (далее – Crawford III)[86] суд неоднократно обращал внимание на то, что презюмируются в качестве соблюдающих правила FATCA, прежде всего, те зарубежные финансовые учреждения, которые относятся к юрисдикциям, с которыми США заключили межправительственные соглашения, имплементирующие FATCA.

Объективный критерий предусмотрен параграфом 1471(f), в соответствии с которым, правила FATCA не распространяются на платежи, бенефициарными собственниками которых являются зарубежные государства, международные организации, зарубежные центральные банки, а также лица, представляющие низкий риск уклонения от уплаты налогов. Надо сказать, что последняя категория также несет на себе оттенок субъективизма, поскольку данные лица квалифицируются как таковые Министром финансов США.

В правотворчестве и правоприменении большую роль играет герменевтика, а потому весьма важна та часть источника права, в которой дается определение терминов. В контексте автоматического обмена информацией о финансовых

[86] Crawford v. United States Department of Treasury, No. 16-3539 (6th Cir. 2017) [Electronic resource]. URL: https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/ca6/16-3539/16-3539-2017-08-18.html (date of access: 13.10.2020).

счетах это особенно важно, поскольку именно определения «финансового учреждения» и «финансового счета» позволяют определить сферу применения данного вида автоматического обмена информацией.

Так, под «финансовым учреждением», в соответствии с параграфом 1471(d)(5), имеется в виду учреждение, которое:

1) принимает депозиты в рамках обычной банковской или схожей деятельности;
2) в качестве существенной части своей деятельности держит финансовые активы на счетах других лиц;
3) вовлечено (или ведет себя, как вовлеченное) преимущественно в деятельность по инвестированию, реинвестированию или торговле ценными бумагами, долями в партнерстве, биржевыми товарами или иными правами (включая фьючерсы, форварды или опционы), связанными с такими ценными бумагами, долями в партнерстве или биржевыми товарами.

Как отмечает Викулов К.Е., «часто автоматическое раскрытие информации связывают именно с банковскими счетами. Это не совсем корректно, поскольку под обмен подпадают данные о финансовых счетах в широком смысле»[87].

Действительно, под «финансовым счетом», согласно параграфу 1471(d)(2), понимается применительно к каждому финансовому учреждению:

1) любой депозитарный счет, обслуживаемый подобным учреждением;
2) любой кастодиальный счет, обслуживаемый подобным учреждением;
3) любое имущественное или обязательственное право в подобном учреждении (отличное от прав, которые регулярно торгуются на организованных рынках ценных бумаг).

Отметим, что правила FATCA распространяются не только на зарубежные финансовые учреждения, которым посвящен параграф 1471, но и на нефинансовые зарубежные учреждения, о которых сказано в параграфе 1472.

[87] Викулов К.Е. Условия и последствия автоматического обмена налоговой информацией с Россией // Legal insight. – 2016. – № 10. – С. 42-47.

Особое внимание нефинансовым зарубежным учреждением при принятии FATCA было уделено постольку, поскольку именно они использовались с целью обхода правил, предусмотренных Главой 3 Титула 26 Свода законов США, и, как следствие, негативно отразились на эффективности их применения.

Так, согласно параграфу 1472(a), налоговый агент должен вычитать и удерживать налог в размере 30% от суммы платежа в пользу нефинансового зарубежного учреждения, если данное учреждение или иное нефинансовое зарубежное учреждение является бенефициарным собственником такого платежа и при этом оно не соблюдает требования отчетности.

Чтобы соблюсти требования отчетности, нефинансовое зарубежное учреждение, согласно параграфу 1472(b)(1), должно предоставить налоговому агенту «подтверждение» (certification), что у него нет существенных собственников США, или имя, адрес, ИНН каждого существенного собственника США.

Данные правила не распространяются на нефинансовые зарубежные учреждения при наличии объективных критериев, предусмотренных параграфом 1472(c), которые повторяют критерии, представленные в параграфе 1471(f), с дополнениями. Так, дополнения касаются, среди прочего, корпораций, чьи акции регулярно торгуются на организованных рынках ценных бумаг.

Примечательно, что правила FATCA для зарубежных финансовых учреждений и нефинансовых зарубежных учреждений связаны с категорией «существенного собственника США».

Так, согласно параграфу 1473(2)(A), существенным собственником США для корпораций является определенное лицо США, которое прямо или косвенно владеет более чем 10% акций такой корпорации. Применительно к товариществу это лицо, которое имеет более чем 10% от прибыли или участия в капитале такого товарищества. Что касается траста, то для него существенный собственник США – это лицо, являющееся собственником части траста, или лицо, которое прямо или косвенно владеет более чем 10% имущественных прав в таком трасте.

Непосредственным образом с Главой 4 Кодекса внутренних доходов США связан параграф 6038D «Информация о зарубежных финансовых активах».

Согласно общей норме данного параграфа, «физическое лицо, которое в течение налогового года имеет имущественное право в определенном зарубежном финансовом активе, обязано прикрепить к декларации по налогу, взимаемому на основании подраздела A, за такой налоговый год информацию, перечисленную в подпараграфе (c), о каждом таком активе, если совокупная стоимость всех таких активов превышает 50 000 долларов США». Иными словами, лишь те граждане США, которые имеют зарубежные финансовые активы на сумму свыше 50 000 долларов США, обязаны предоставлять такую информацию.

Далее уточняется, что под «определенным зарубежным финансовым активом» понимается: (1) финансовый счет, обслуживаемый зарубежным финансовым учреждением; (2) один из активов, который не находится на счете, обслуживаемом финансовым учреждением. Под такими «активами» имеются в виду: (1) акции, эмитируемые лицом, не являющимся лицом США; (2) финансовый инструмент или договор для целей инвестирования, если его эмитентом или стороной является лицо, отличное от лица США; (3) имущественное право в зарубежном учреждении.

В зависимости от вида актива предоставляется определенная информация. Так, по каждому счету должны быть предоставлены наименование и адрес зарубежного финансового учреждения, а также номер счета. В случае с акциями должны быть предоставлены наименование и адрес эмитента, а также иная информация, необходимая для определения класса или выпуска акций. По иным инструментам, договорам или имущественным правам должна быть предоставлена идентифицирующая информация, а также имена и адреса эмитентов и сторон. Также необходимы сведения о максимальной стоимости актива за налоговый год.

За непредоставление данной информации с гражданина США может быть взыскан штраф в размере 10 000 долларов США. Если по истечении 90 дней с момента уведомления информация не предоставлена, то с лица взыскивается

дополнительный штраф в размере до 50 000 долларов США. Итого, ответственность гражданина США может достигать 60 000 долларов США.

Отметим, что лицо может быть освобождено от ответственности при наличии «разумного основания» (reasonable cause) и отсутствии умысла. При этом факт того, что зарубежное государство устанавливает гражданско-правовые или уголовно-правовые санкции за раскрытие такой информации, не является разумным основанием для ее непредоставления. Иными словами, США допускают коллизию с законодательством зарубежного государства.

Таким образом, имеет место двойной контроль со стороны Службы внутренних доходов США за теми гражданами США, которые имеют зарубежные финансовые активы на сумму свыше 50 000 долларов США. С одной стороны, о них отчитываются зарубежные финансовые учреждения. С другой стороны, информацию, связанную с ними, обязаны предоставлять сами граждане США. Тем самым повышается эффективность применения FATCA как закона.

Представляется, что анализ Общего стандарта отчетности, в котором также предусмотрен автоматический обмен информацией о финансовых счетах, может быть проведен через сравнение с FATCA.

Тем более, как пишет Будылин С.Л., данный международный стандарт «во многом основан на концепции американского Закона о контроле над зарубежными счетами резидентов (FATCA), но идет еще дальше, расширяя объем подлежащей обмену информации»[88].

Следовательно, при сравнении особое внимание необходимо уделить различиям между ними и особенностям Общего стандарта отчетности.

Структурно Общий стандарт отчетности состоит из четырех частей: (1) требования отчетности (статья I); (2) требования комплексной правовой проверки (статьи II-VII); (3) определения терминов (статья VIII); (4) эффективная имплементация (статья IX). Далее будут проанализированы первая и третья часть

[88] 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.

Общего стандарта отчетности, поскольку именно их можно сравнить с правилами FATCA. Вторая часть, посвященная требованиям комплексной правовой проверки, будет опущена, поскольку имеет по большей части технический характер и ее рассмотрение никак не повлияет на результаты исследования. Что касается четвертой части, касающейся эффективной имплементации, она будет подробно изучена во втором параграфе третьей главы настоящего исследования.

Так, статья I(A) Общего стандарта отчетности содержит перечень сведений, которые должны быть предоставлены каждым подотчетным финансовым учреждением в отношении каждого подотчетного счета. При этом, в отличие от FATCA, не требуется заключения соглашения между налоговым органом и финансовым учреждением. Также в Общем стандарте отчетности отсутствует категория налогового агента и налога у источника, который взимался бы при несоблюдении требований отчетности финансовым учреждением.

Данный перечень сведений включает:

1) имя, адрес, юрисдикцию резидентства, ИНН, дату и место рождения (в случае физического лица) в отношении каждого подотчетного лица, являющегося владельцем счета, а в отношении юридического лица, являющегося владельцем счета и имеющего от одного и более контролирующих лиц, являющихся подотчетными, имя, адрес, юрисдикцию резидентства и ИНН в отношении юридического лица, а также имя, адрес, юрисдикцию резидентства, ИНН, дату и место рождения в отношении каждого подотчетного лица;
2) номер счета (или функциональный эквивалент при отсутствии номера счета);
3) имя и идентифицирующий номер (если таковой имеется) подотчетного финансового учреждения;
4) остаток по счету или стоимость по состоянию на конец календарного года или иного отчетного периода либо, если счет был закрыт в течение года или периода, сведения о закрытии счета;

5) для счета, отличного от кастодиального и депозитарного[89], общая валовая сумма, уплаченная или зачисленная в пользу владельца счета на его счет в течение календарного года или иного отчетного периода, когда подотчетное финансовое учреждение является должником.

Далее в статье I(B) отмечено, что в предоставляемой подотчетным финансовым учреждением информации должна быть указана валюта счета.

Как пишет Прокаев М.В., ОЭСР до сих пор не включила в данный перечень сведений информацию о наличии и суммах криптовалют, которыми владеет то или иное лицо. «Из-за этого», как отмечает автор, «не исключаются случаи размывания налоговой базы, что в итоге может привести к налоговым рискам государства в виде сокрытия доходов от налоговых служб с использованием криптовалютных средств»[90].

Сопоставив перечни сведений, предусмотренные правилами FATCA и Общего стандарта отчетности, можно сделать однозначный вывод о том, что по Общему стандарту отчетности финансовые учреждения обязаны предоставить больше сведений, а потому их сбор может быть более обременительным.

Что касается определений «финансового учреждения» и «финансового счета», столь важных для определения сферы применения автоматического обмена информацией о финансовых счетах, они представлены в статье VIII Общего стандарта отчетности.

Так, согласно статье VIII(A)(3), под «финансовым учреждением» понимаются кастодиальные, депозитарные и инвестиционные учреждения, а также «определенные страховые компании» (specified insurance company)[91]. Очевидно, что перечень финансовых учреждений в Общем стандарте отчетности

---

[89] Для кастодиального и депозитарного счета статьями I(A)(5)-(6), соответственно, предусмотрено отдельное регулирование.

[90] Прокаев М.В. Криптовалюта как предмет налогообложения // Налоги. – 2020. – № 6. – С. 26-30.

[91] Согласно статье VIII(A)(8), под данным термином понимается учреждение, являющееся страховой компанией (или холдинговой компанией страховой компании), которая выпускает или обязана совершать платежи по накопительному страховому договору или договору об аннуитете.

шире, поскольку он включает определенные страховые компании – единственная категория учреждений, которая не представлена в аналогичном перечне FATCA.

Под «финансовым счетом», в соответствии со статьей VIII(C)(1), имеются в виду счета, обслуживаемые финансовым учреждением, и включают в себя:

1) депозитарные счета;
2) кастодиальные счета;
3) имущественные или обязательственные права в финансовом учреждении, если речь идет об инвестиционном учреждении;
4) «накопительный страховой договор» (Cash Value Insurance Contract)[92] и «договор об аннуитете» (Annuity Contract)[93], выпущенные или обслуживаемые финансовым учреждением.

Вполне логично, что более широкий перечень финансовых учреждений, предусмотренный Общим стандартом отчетности, обусловил более широкий перечень финансовых счетов, которые в отличие от счетов, перечисленных в FATCA, включают накопительный страховой договор и договор об аннуитете.

Таким образом, сфера применения автоматического обмена информацией о финансовых счетах по правилам Общего стандарта отчетности шире, чем по правилам FATCA за счет более широких перечней финансовых учреждений и финансовых счетов.

Обратим внимание на то, что статья VIII, разъясняя значение отдельных терминов, приводит исключения из правил Общего стандарта отчетности. Такое имеет место в контексте «неподотчетных финансовых учреждений», под которыми, согласно статье VIII(B)(1), понимаются:

1) государства, международные организации и центральные банки;

---

[92] В соответствии со статьей VIII(C)(7), под «накопительным страховым договором» понимается страховой договор (отличный от договора перестрахования возмещения ущерба между двумя страховыми компаниями), который имеет наличную стоимость.

[93] По смыслу статьи VIII(C)(6), под «договором об аннуитете» понимается договор, согласно которому выпустившее его лицо обязуется совершать платежи в течение периода времени, определенного в целом или частично со ссылкой на среднюю продолжительность жизни одного или нескольких физических лиц.

2) пенсионный фонд открытого доступа, пенсионный фонд с ограниченным доступом, пенсионный фонд государства, международной организации и центрального банка, квалифицированного эмитента кредитных карт;
3) любое другое учреждение, представляющее низкий риск уклонения от уплаты налогов;
4) «освобожденная структура коллективных инвестиций» (exempt collective investment vehicle);
5) траст, если его доверительный управляющий – это подотчетное финансовое учреждение, которое предоставляет информацию по всем подотчетным счетам траста.

На первый взгляд, перечень исключений в Общем стандарте отчетности шире, поскольку включает субъектов, названных в пунктах 2, 4 и 5. Между тем, FATCA предусмотрены «финансовые учреждения, которые презюмируются соблюдающими правила», которые определяются по усмотрению Министра финансов США. Именно это обстоятельство делает затруднительным вывод о том, какой из перечней исключений на самом деле шире.

Особый интерес среди неподотчетных финансовых учреждений представляет освобожденная структура коллективных инвестиций. Под данным термином, согласно статье VIII(B)(9), понимается инвестиционное учреждение, которое регулируется как структура коллективных инвестиций при условии, что все имущественные права в ней принадлежат прямо или косвенно физическим или юридическим лицам, которые не являются подотчетными лицами, за исключением пассивных нефинансовых учреждений с контролирующими лицами, являющимися подотчетными лицами.

Иными словами, подотчетные лица, являющиеся контролирующими лицами пассивных нефинансовых учреждений, которые прямо или косвенно участвуют в освобожденной структуре коллективных инвестиций, могут быть сами освобождены от требований отчетности.

Общий стандарт отчетности, подобно FATCA, выделяет отдельно категорию «нефинансовых учреждений», являющихся аналогом «нефинансовых

зарубежных учреждений». Но, в отличие от FATCA, в Общем стандарте отчетности имеет место деление нефинансовых учреждений на активные и пассивные. Определение последних дано в статье VIII(D)(8) следующим образом: «Пассивное нефинансовое учреждение – это нефинансовое учреждение, отличное от активного нефинансового учреждения».

В свою очередь, под активным нефинансовым учреждением, согласно статье VIII(D)(9), понимается, среди прочего, нефинансовое учреждение, менее 50% валового дохода которого за предшествующий календарный год или иной отчетный период составляет пассивный доход и менее 50% активов которого в течение предшествующего календарного года или иного отчетного периода использовалось для получения пассивного дохода.

Аналогом «существенного собственника США», предусмотренного в парадигме FATCA, в контексте Общего стандарта отчетности является «контролирующее лицо». Под данным термином, согласно статье VIII(D)(6), следует понимать физическое лицо, осуществляющее контроль над учреждением. Отмечается, что данный термин должен быть интерпретирован в соответствии с Рекомендациями ФАТФ[94].

Так, согласно Пояснительной записке к Рекомендации 10, бенефициарным собственником является физическое лицо, осуществляющее конечный контроль над юридическим лицом. Далее указано, что под таким контролем понимается доля в размере 25%.

Если сопоставить «существенного собственника США» с 10% участия и «контролирующее лицо» с 25% участия, то становится очевидным, что концепция «существенного собственника США» имеет более широкую сферу применения. Иными словами, большее количество нефинансовых зарубежных учреждений обязано соблюдать требования отчетности и предоставлять информацию о своих, по сути, бенефициарных собственниках. Если учесть, что к нефинансовым

[94] FATF Recommendations of 2012 (updated in 2019) [Electronic resource]. URL: http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%202012.pdf (date of access: 13.10.2020).

зарубежным учреждениям относят трасты и аналогичные им структуры, то их использование для обхода правил FATCA становится более проблематичным, чем для обхода правил Общего стандарта отчетности.

Таким образом, автоматический обмен информацией о финансовых счетах по правилам FATCA и Общего стандарта отчетности имеют определенные сходства, различия и особенности. По итогам анализа обоих источников можно сделать вывод о том, что FATCA имеет более узкую сферу применения и обязывает зарубежные финансовые учреждения к предоставлению меньшего количества сведений, а значит, менее обременителен для них. При этом FATCA охватывает большее количество нефинансовых зарубежных учреждений, чем Общий стандарт отчетности. Такой дисбаланс между FATCA и Общим стандартом отчетности может привести к тому, что налогоплательщики, стремящиеся обойти правила автоматического обмена информацией о финансовых счетах, будут использовать нефинансовые учреждения США с целью обхода правил Общего стандарта отчетности.

Автоматический обмен межстрановой отчетностью представлен в Стандарте обмена межстрановой отчетностью. Как и в случае с Общим стандартом отчетности, Стандарт обмена межстрановой отчетностью не является источником права. Чтобы стать таковым, он тоже должен быть имплементирован в национальное законодательство. Поскольку в США нет аналога Стандарта обмена межстрановой отчетностью, проблема его имплементации в настоящем исследовании будет рассмотрена во втором параграфе второй главы, посвященной США, и во втором параграфе третьей главы, посвященной ЕС.

Стандарт обмена межстрановой отчетностью содержится в Действии 13 Плана BEPS. Данное действие дополняет Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию[95] Главой V. Прежде всего, вводится трехуровневый стандартизированный подход к документации для целей трансфертного

[95] OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations of 2017 [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page15 (date of access: 13.10.2020).

ценообразования. Так, первый уровень представлен «мастер-файлом»[96], второй уровень – «локальным файлом»[97], а третий уровень – межстрановой отчетностью. Именно третьего уровня касается Стандарт обмена межстрановой отчетностью.

Как указано на официальном сайте ОЭСР, суть Действия 13 Плана BEPS в том, что «все крупные многонациональные предприятия обязаны подготовить межстрановую отчетность с агрегированными сведениями о глобальном распределении дохода, прибыли, уплаченных налогах и экономической деятельности по налоговым юрисдикциям, в которых они осуществляют деятельность. Затем данной отчетностью будут обмениваться налоговые органы этих юрисдикций для контроля за трансфертными ценами и оценки рисков, предусмотренных Планом BEPS»[98].

Непосредственно Стандарт обмена межстрановой отчетностью представлен в Действии 13 Плана BEPS в виде модельного законодательства, подлежащего имплементации в национальные налоговые законы. Этой особенностью Стандарт обмена межстрановой отчетностью выгодно отличается от Общего стандарта отчетности, поскольку при наличии модельного законодательства вероятность существенных различий между национальными налоговыми законами после имплементации международного стандарта снижается.

Согласно статье 1(2), данный Стандарт распространяется на группы многонациональных предприятий, под которыми понимаются либо группы с двумя и более предприятиями, являющимися налоговыми резидентами разных юрисдикций, либо группы с предприятием, являющимся налоговым резидентом в одной юрисдикции, но при этом уплачивающим налог от деятельности через постоянное представительство в другой юрисдикции.

---

[96] Многонациональные учреждения предоставляют налоговым органам общую информацию о своих глобальных операциях и политике трансфертного ценообразования.

[97] Детализированная информация по трансфертному ценообразованию по сделкам предоставляется в каждой стране с указанием существенных сделок между связанными сторонами, суммы сделок, а также анализ компанией документации по трансфертному ценообразованию по данным сделкам.

[98] OECD’s official website [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/ (date of access: 13.10.2020).

Наоборот, исследуемый Стандарт, в соответствии со статьей 1(3), не распространяется на «исключенные группы многонациональных предприятий» (excluded MNE Groups). Для квалификации группы многонациональных предприятий в качестве исключенной имеет место объективный критерий, а именно общий консолидированный доход группы, который не должен превышать 750 миллионов евро за налоговый год, непосредственно предшествующий отчетному налоговому году.

Как отмечает Килинкарова Е.В., «согласно подсчетам, такая обязанность возникнет примерно у 10-15% существующих групп, на которые приходится около 90% доходов»[99].

В Стандарте сказано, что указанная величина должна быть имплементирована в национальные налоговые законы в национальной валюте, что не совсем разумно ввиду постоянно меняющихся курсов валют. Было бы целесообразнее сохранить привязку к курсу евро, поскольку иначе будет сложно отграничить те группы многонациональных предприятий, которые обязаны предоставлять в налоговые органы межстрановую отчетность, от тех групп, которые в силу объективного критерия исключены и, как следствие, освобождены от данной обязанности.

Ясность в данном вопросе важна, поскольку за непредоставление межстрановой отчетности на группы многонациональных предприятий могут быть наложены штрафные санкции, о которых сказано в статье 7 Стандарта. Примечательно, что в Общем стандарте отчетности нет положений, в которых говорилось бы о штрафных санкциях за несоблюдение требований отчетности, что и отличает его от FATCA. Тем не менее, это вовсе не означает, что подобные штрафы не предусмотрены национальным налоговым законодательством, в которое Общий стандарт отчетности имплементирован.

---

[99] Килинкарова Е.В. Новые рекомендации ОЭСР о документации по трансфертному ценообразованию и об автоматическом обмене информацией // Налоговед. – 2016. – № 6. – С. 32-39.

Если говорить о ролях предприятий в группе, то они могут быть следующими: (1) «участвующее предприятие» (constituent entity); (2) «отчитывающееся предприятие» (reporting entity); (3) «конечное материнское предприятие» (ultimate parent entity); (4) «замещающее материнское предприятие» (surrogate parent entity). Очевидно, что все предприятия группы являются участвующими, но не все обязаны предоставлять отчетность.

Таким образом, наибольший интерес представляет именно отчитывающееся предприятие, которое, согласно статье 1(5), от лица всей группы предоставляет межстрановую отчетность в той налоговой юрисдикции, налоговым резидентом которой оно является. По общему правилу, сформулированному в статье 2(1), в роли такого предприятия выступает конечное материнское предприятие. Между тем, в отдельных случаях отчетность может быть также предоставлена замещающим материнским предприятием или участвующим предприятием, на которое возложены функции отчитывающегося предприятия.

Содержание межстрановой отчетности представлено в статье 4(1) Стандарта:

1) агрегированная информация о сумме дохода, прибыли (убытка) до подоходного налога, уплаченный подоходный налог, начисленный подоходный налог, объявленный капитал, накопленная прибыль, число работников и материальные активы, отличные от денег и их эквивалентов, по каждой юрисдикции, в которой осуществляет свою деятельность группа многонациональных предприятий;
2) сведения по каждому участвующему предприятию группы, включая информацию о юрисдикции, налоговым резидентом которой является данное предприятие, о юрисдикции, где оно было учреждено, если она отличается от юрисдикции налогового резидентства, а также сведения о природе основной деятельности участвующего предприятия.

На указанные сведения, в соответствии со статьей 6, распространяются режимы использования и конфиденциальности, которые также являются отличительной особенностью анализируемого Стандарта. Так, первый режим

допускает использование информации для оценки рисков, а также с целью экономического и статистического анализа. Отдельно оговаривается, что данные сведения не могут быть использованы как единственное основание для корректировки трансфертных цен. Второй режим примечателен в контексте сравнения с Общим стандартом отчетности, в котором подобные положения отсутствуют. Между тем, это вовсе не означает, что в национальном налоговом законодательстве режим конфиденциальности не может быть обеспечен.

В целом, можно сказать, что Стандарт обмена межстрановой отчетностью во многом учитывает опыт Общего стандарта отчетности. Наряду с этим он имеет ряд отличительных особенностей, представленных, прежде всего, штрафными санкциями, а также режимами использования и конфиденциальности информации. Стандарт обмена межстрановой отчетностью не касается финансовой информации и распространяется в первую очередь на юридических, а не на физических лиц, что также отличает его от Общего стандарта отчетности. Более того, в отличие от Общего стандарта отчетности, Стандарт обмена межстрановой отчетностью был принят в рамках Плана BEPS, который преследует вполне конкретные цели. Все это указывает на то, что данные международные стандарты направлены на решение разных задач, но при этом в их основе лежит общий механизм – автоматический обмен информацией.

Автоматический обмен решениями налоговых органов предусмотрен в Директиве ЕС 2011 года, консолидированная версия которой представлена в редакции от 1 июля 2020 года. Обычно консолидированная версия директивы – это наиболее удобная для использования версия, поскольку она учитывает все изменения и дополнения, внесенные в базовую версию директивы. С Директивой ЕС 2011 года ситуация обстоит иначе, поскольку каждая из директив, внесших изменения и дополнения в нее, посвящена конкретному объекту правового регулирования. Так, Директива ЕС 2015/2376 от 8 декабря 2015 года[100], или DAC

[100] Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32015L2376 (date of access: 13.10.2020).

3, посвящена автоматическому обмену решениями налоговых органов, поэтому далее будет изучена именно она.

Одна из особенностей данного вида автоматического обмена информацией встречается уже в преамбуле, в параграфе 15 которой сказано, что «важным элементом функционирования эффективной системы автоматического обмена информацией является «обратная связь» (feedback) от Государства-Члена, получающего информацию, Государству-Члену, предоставившему ее». Несмотря на то что это положение встречается лишь в преамбуле, которая не имеет нормативного значения, внимание государств-членов ЕС обращено на то, каким образом автоматический обмен информацией можно сделать эффективнее.

Очевидно, что основными категориями для автоматического обмена решениями налоговых органов являются «заблаговременное решение, принятое по трансграничным вопросам» (advance cross-border ruling) и «заблаговременная договоренность, достигнутая по ценообразованию» (advance pricing arrangement). Определения данных категорий содержатся в статье 1(1)(b) директивы.

Так, оба решения налоговых органов представляют собой соглашение, сообщение либо иной документ или действие со схожими правовыми последствиями, включая те, что изданы, исправлены или обновлены при проведении налоговой проверки. Также они принимаются в отношении конкретного лица или группы лиц. На этом их сходства заканчиваются.

Особенность заблаговременного решения, принятого по трансграничным вопросам, заключается в том, что оно:

1) касается толкования или применения правового или административного положения, касающегося администрирования или применения национальных законов о налогах государства-члена ЕС;
2) имеет отношение к трансграничной сделке или к вопросу о том, приводят ли действия, совершаемые лицом в другой юрисдикции, к образованию постоянного представительства;
3) издается заблаговременно применительно к сделкам или действиям в другой юрисдикции, потенциально влекущим за собой образование

постоянного представительства, или до подачи налоговой декларации, охватывающей период, в течение которого имела место сделка или серия сделок либо действий.

В свою очередь, особенность заблаговременной договоренности, достигнутой по ценообразованию, состоит в том, что она до трансграничных сделок между ассоциированными предприятиями устанавливает определенный набор критериев, по которым решается вопрос о трансфертном ценообразовании в контексте данных сделок. Либо данным решением налоговых органов решается вопрос об отнесении прибыли к постоянному представительству.

Механизм исследуемого вида автоматического обмена информацией представлен в статье 1(3) директивы. Так, компетентные органы одного государства-члена ЕС, в котором было издано соответствующее решение налоговых органов, обязаны посредством автоматического обмена предоставить информацию компетентным органам всех других государств-членов ЕС, а также Еврокомиссии. Тут важно обратить внимание на то, что, в отличие от Общего стандарта отчетности и Стандарта обмена межстрановой отчетностью, в автоматическом обмене решениями ни физические, ни юридические лица не принимают непосредственного участия.

Также отметим, что дополнительным участником автоматического обмена информацией становится Еврокомиссия, которая получает информацию, но в меньшем объеме, чем налоговые органы. Так, исключительно налоговые органы имеют доступ к следующей информации:

1) сведения о лице, отличном от физического, и группе лиц, к которой оно принадлежит;
2) краткое содержание решений налоговых органов, включая описание действий или сделок либо серии сделок, представленное в абстрактном виде;
3) описание набора критериев, используемого для решения вопроса о трансфертном ценообразовании;

4) сведения о лице, отличном от физического, в другом государстве-члене ЕС, которое с высокой долей вероятности может быть затронуто решением налоговых органов.

И хотя приведенный перечень сведений не дает полного представления о предмете автоматического обмена решениями налоговых органов, из него следует, что предметом данного обмена являются не тексты решений налоговых органов, а их краткое содержание. Полные тексты этих решений, как указано в статье 1(3) директивы, могут быть получены заинтересованными налоговыми органами в порядке обмена информацией по запросу. Данное положение также следует считать особенностью исследуемого вида автоматического обмена информацией, которая способствует его эффективности, поскольку сведения поступают в налоговый орган в сжатом виде.

Обратим внимание и на то, что в директиве предусмотрены объективные критерии, при которых автоматический обмен решениями налоговых органов не происходит.

Так, первый критерий заключается в том, что, если ежегодный чистый оборот группы не превышает 40 миллионов евро в течение налогового года, предшествующего дате издания, исправления или обновления решений налоговых органов, то автоматический обмен данными решениями не осуществляется. Но данный критерий не распространяется на лиц, занимающихся преимущественно финансовой или инвестиционной деятельностью.

Второй критерий проистекает из содержания международных договоров по налоговым вопросам с третьими странами, которыми может быть предусмотрен запрет на раскрытие сведений третьим лицам. В таком случае автоматический обмен решениями налоговых органов может быть заменен инициативным.

В завершение, можно было бы предположить, что автоматический обмен решениями налоговых органов берет свое начало из Действия 5 Плана BEPS, но это не так, поскольку им предусмотрен инициативный, а не автоматический обмен. Есть мнение, что разница лишь в названии, а не в содержании, но это тоже не так, поскольку инициативный обмен решениями налоговых органов был ранее

предусмотрен Директивой ЕС 2011 года, но оказался неэффективным, в связи с чем был заменен автоматическим.

Так, в одном из документов Еврокомиссии, обозначенном как MEMO/15/4609, сказано, что «данная система оставляет широкий простор для толкования Государством-Членом, издавшим решение по налоговым вопросам. Это Государство решает, что является “релевантным” и какие другие Государства-Члены должны получить информацию. В некоторых случаях эта лазейка может быть умышленно использована для избежания предоставления информации. В других случаях Государства-Члены, издающие решения по налоговым вопросам, могут не осознавать, что информация может быть полезна другому Государству-Члену, и не предоставить ее в инициативном порядке»[101].

Автоматический обмен информацией о трансграничных схемах налогового планирования был разработан ОЭСР в виде двух документов: (1) Модельные правила обязательно раскрытия информации для целей противодействия сделкам, направленным на избежание правил Общего стандарта отчетности, и прозрачным офшорным структурам (далее – Модельные правила)[102]; (2) Система международного обмена для правил обязательного раскрытия информации о сделках, направленных на избежание правил Общего стандарта отчетности, и прозрачных офшорных структурах (далее – Система международного обмена)[103]. Первый документ представляет собой международный стандарт, который должен быть имплементирован в национальное законодательство, тогда как второй документ является моделью многостороннего соглашения компетентных органов.

---

[101] EU Commission’s MEMO/15/4609 of 2015 [Electronic resource]. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_15_4609 (date of access: 13.10.2020).

[102] Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf (date of access: 13.10.2020).

[103] International Exchange Framework for Mandatory Disclosure Rules on CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/international-exchange-framework-for-mandatory-disclosure-rules-on-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structure.pdf (date of access: 13.10.2020).

Отметим, что Модельные правила раскрытия информации проистекают из Действия 12 Плана BEPS[104], которое, как указывают Милоголов Н.С. и Берберов А.Б., «не входит в так называемый минимальный стандарт»[105]. Этим оно отличается от рассмотренных ранее Действий 5 и 13, которые наряду с Действиями 6 и 14 этот стандарт образуют.

Так, Глава 4 Действия 12 Плана BEPS отдельно касается вопроса обмена информацией в контексте международных схем налогового планирования. Но в данной главе говорится не об автоматическом обмене информацией о трансграничных схемах налогового планирования, а об инициативном.

Более того, в отличие от Действия 5, в Действии 12 Плана BEPS инициативный обмен информацией прямо не назван в качестве стандарта обмена информацией о трансграничных схемах налогового планирования. В данном действии есть лишь указание на то, что государства, участвующие в Совместной международной сети по вопросам информации об офшорах и взаимодействию (JITSIC Network), побуждаются к инициативному обмену информацией о налоговых рисках, которая может представлять собой сведения, полученные в результате применения правил об обязательном раскрытии информации.

Чтобы стать источником права данный международный стандарт, подобно Общему стандарту отчетности и Стандарту обмена межстрановой отчетностью, должен быть имплементирован в национальное законодательство. Так, в ЕС автоматический обмен информацией о трансграничных схемах налогового планирования имплементирован через поправку в Директиву ЕС 2011 года, которая более подробно будет рассмотрена в третьем параграфе третьей главы настоящего исследования.

Как отмечается во введении к Модельным правилам, «правила обязательного раскрытия информации не затрагивают сущностных положений

---

[104] OECD “Mandatory Disclosure Rules”, Action 12 – 2015 Final Report [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page1 (date of access: 13.10.2020).

[105] Милоголов Н.С., Берберов А.Б. Российские правила бенефициарного собственника: регуляторная песочница для имплементации механизма обязательного раскрытия информации? // Закон. – 2019. – № 8. – С. 177-185.

законодательства конкретной юрисдикции, касающегося Общего стандарта отчетности, и не влияют на результаты предоставления отчетности по правилам Общего стандарта отчетности. Наоборот, данные правила являются инструментами сбора информации, которые призваны обеспечить целостность Общего стандарта отчетности посредством сдерживания консультантов и других посредников, которые предлагают определенные схемы».

Примечательно и то, что «применение правил обязательного раскрытия информации не ограничено ситуациями несоблюдения требований налогового права (включая правила Общего стандарта отчетности)». Иными словами, по результатам раскрытия информации налоговый орган не обязательно должен предпринять действие. Равным образом, если налоговый орган не предпринимает действие по результатам раскрытия информации, это не означает его согласия с законным характером сделки, информация о которой раскрыта.

Правила 1.1 и 1.2 содержат определения «сделок, направленных на избежание правил Общего стандарта отчетности» (CRS avoidance arrangements) и «прозрачных офшорных структур» (opaque offshore structures). При этом оба определения исходят из «общего критерия» (general test) и «специальных индикаторов» (specific hallmarks).

Так, «сделка, направленная на избежание правил Общего стандарта отчетности», – это сделка, для которой разумно заключить, что она разработана или продвигается для обхода, либо способна к обходу национального законодательства, в которое имплементирован Общий стандарт отчетности, либо использующая его отсутствие.

В свою очередь, «прозрачная офшорная структура» – это «пассивная офшорная структура» (passive offshore vehicle)[106], владение которой осуществляется через «прозрачную структуру» (opaque structure)[107].

---

[106] Под «пассивной офшорной структурой» понимается юридическое лицо (или структура), которое не осуществляет существенной экономической деятельности, обеспечиваемой достаточным количеством сотрудников, оборудования, активов и зданий в юрисдикции, в которой оно учреждено или налоговым резидентом которой оно является.

В связи с пассивными офшорными структурами примечательно то, что одним из специальных индикаторов использования прозрачной структуры является использование трастов, учрежденных в соответствии с законами юрисдикции, которая не требует от доверительных управляющих иметь или быть способными получить достаточную, точную и актуальную информацию о бенефициарной собственности в трасте (Правило 1.2(d)(v)).

Отметим, что данное положение касается не только трастов, но и других структур. К ним, согласно Правилу 1.4(g), относятся: «fiducie», «treuhand» и «fideicomiso».

Во введении к Модельным правилам указано, что «цель данного индикатора в том, чтобы дополнить правила о раскрытии информации о сделках, направленных на избежание правил Общего стандарта отчетности, и охватить структуры, которые по общему правилу не охвачены правилами Общего стандарта отчетности (такие, как холдинговые структуры, которые владеют активами, отличными от финансовых счетов, например, недвижимостью)».

Правилом 1.3 предусмотрено определение «посредника» (intermediary). Так, посредники подразделяются на «промоутеров» (promoters) и «поставщиков услуг» (service providers). Определение «посредника» ограничивается лишь этими двумя категориями, поскольку, как указано во введении к Модельным правилам, они представляют наибольший риск несоблюдения требований отчетности.

Исходя из Правила 2.1, для возникновения обязанности по раскрытию информации посредник должен иметь существенную связь с юрисдикцией, то есть действовать через филиал, быть ее резидентом, иметь место управления, быть зарегистрированным или учрежденным в данной юрисдикции (субъективный критерий).

---

[107] Под «прозрачной структурой» понимается структура, в отношении которой разумно заключить, что она разработана иметь или продвигаться как имеющая либо имеет в качестве последствия разрешение физическому лицу быть бенефициарным собственником пассивной офшорной структуры. При этом данная структура не позволяет точно определить бенефициарную собственность этого лица или создает впечатление того, что это лицо не является бенефициарным собственником.

Данная обязанность, согласно Правилу 2.2, возникает в двух случаях: (1) когда соглашение впервые представлено для применения; (2) когда посредник предоставляет услуги, связанные с соглашением или структурой (объективный критерий).

Предмет автоматического обмена информацией о трансграничных схемах налогового планирования, в соответствии с Правилом 2.3, составляют:

1) имя, адрес, юрисдикция и ИНН лица, раскрывающего информацию, клиента данного лица, фактического пользователя, посредника, отличного от лица, раскрывающего информацию;
2) детали соглашения, направленного на избежание правил Общего стандарта отчетности, или прозрачной офшорной структуры;
3) юрисдикция или юрисдикции, в которых соглашение или структура стали доступными для применения.

Отметим, что Модельные правила предусматривают два исключения из общего правила раскрытия информации посредниками: (1) когда раскрытие информации приведет к нарушению положений национального законодательства о профессиональной тайне; (2) когда будет иметь место «повторное раскрытие информации» (duplicate disclosure). Примечательно, что в первом случае, согласно Правилу 2.4(b), данная обязанность будет переложена на пользователя соглашения или структуры, о чем он должен быть уведомлен посредником в письменной форме.

Как и Стандарт обмена межстрановой отчетностью, предусмотренный Действием 13 Плана BEPS, анализируемые Модельные правила устанавливают штрафные санкции за их несоблюдение. Данное положение позволяет сделать вывод о том, что все виды автоматического обмена информацией, кроме автоматического обмена решениями налоговых органов, где не требуется непосредственно участия физических или юридических лиц, предусматривают штрафные санкции за нарушение требований отчетности. Даже в случае с Общим стандартом отчетности, в котором прямо об этом не сказано, ответственность установлена в имплементирующем его национальном законодательстве.

В отличие от Общего стандарта отчетности и Стандарта обмена межстрановой отчетностью, в контексте Модельных правил не возникает такой проблемы как выбор надлежащей правовой основы для автоматического обмена информацией. Таковой, согласно введению к Системе международного обмена, является статья 6 Многосторонней конвенции о взаимной административной помощи по налоговым вопросам 1988 года. Соответственно, многостороннее соглашение компетентных органов, модель которого представлена в Части I Структуры международного обмена, должна стать связующим звеном между Модельными правилами и статьей 6 Многосторонней конвенции. Также во введении указано, что данная модель основана на Многостороннем соглашении компетентных органов для целей Общего стандарта отчетности, которое будет рассмотрено в первом параграфе третьей главы настоящего исследования.

Отметим, что в настоящее время на международном уровне происходит процесс имплементации Модельных правил, тогда как о заключении многостороннего соглашения компетентных органов на основе Системы международного обмена речи пока не идет. В ЕС, напротив, благодаря способности директивы сочетать в себе функции инструмента имплементации и правовой основы, необходимости в таком многостороннем соглашении нет. Иными словами, в ЕС уже есть все условия для осуществления автоматического обмена информацией о трансграничных схемах налогового планирования, тогда как на международном уровне это будет возможно лишь в будущем.

Таким образом, в ЕС представлены все разновидности автоматического обмена информацией, тогда как в мире пока что получили распространение только две: (1) автоматический обмен информацией о финансовых счетах; (2) автоматический обмен межстрановой отчетностью. Можно сказать, это общий знаменатель для правового регулирования автоматического обмена информацией в США и ЕС, поэтому дальнейшее изложение будет посвящено анализу преимущественно этих двух видов автоматического обмена информацией.

Выявление видов автоматического обмена информацией позволяет говорить об определенных группах отношений, непосредственно связанных с ними:

1) отношения между налоговыми органами по поводу обмена сведениями в автоматическом режиме;
2) отношения между налоговыми органами и финансовыми учреждениями по поводу передачи сведений о финансовых счетах;
3) отношения между подотчетными предприятиями и налоговыми органами по поводу передачи межстрановой отчетности;
4) отношения между посредниками (или их клиентами) и налоговыми органами по поводу передачи сведений о трансграничных схемах налогового планирования.

В связи с автоматическим обменом информацией о финансовых счетах уместно упомянуть об отношениях между владельцами счетов и финансовыми учреждениями, которые тоже могут быть выделены в отдельную группу. Но для этого за данными отношениями следует признать публичный характер, даже несмотря на то что возникают они между частными лицами.

В теории налогового права такое возможно. Так, например, Пепеляев С.Г. выделяет в качестве предмета международного налогового права «публичные отношения между юридическими и (или) физическими лицами различных государств, возникающие, например, при удержании налоговым агентом налога с иностранного лица у источника выплаты»[108].

Таким образом, субъектный состав для большинства отношений, возникающих по поводу автоматического обмена информацией, является общим, однако их объект различается. Так, во всех случаях это прием и передача сведений, которые могут быть представлены: либо информацией об определенной категории дохода, либо информацией о финансовых счетах, либо межстрановой отчетностью, либо решениями налоговых органов, либо сведениями о трансграничных схемах налогового планирования.

Квалификация автоматического обмена информацией в качестве правового института требует ответа на вопрос о том, к какой отрасли права он может быть отнесен. Этот вопрос является сложным ввиду того, что отнесение

[108] Пепеляев С.Г. Указ. соч. С. 443-444.

автоматического обмена информацией к системе мер международного сотрудничества наводит на мысль о том, что это институт не налогового, а административного права. А наличие понятия «информация» в самом названии рассматриваемого правового явления может привести к заключению о том, что это институт информационного права.

Так, по мнению Бачило И.Л., «предметом, формирующим специальную отрасль отношений, условно называемых информационными, является совокупность реально существующих материализованных результатов творчества и труда, воплощенных: 1) в информации при разнообразии форм ее проявления и формируемых на этой основе информационных ресурсах; 2) средствах и технологиях работы с информацией (информационных технологиях – потенциал ИКТ); 3) средствах и технологиях коммуникации информации по сетям связи»[109].

С точки зрения Ковалевой Н.Н., «предмет информационного права – это совокупность общественных отношений, разнообразных по своему содержанию: 1) отношения, возникающие по поводу осуществления права на информацию; 2) отношения, возникающие при применении информационных технологий и средств их обеспечения; 3) отношения, возникающие при обеспечении информационной безопасности»[110].

Таким образом, с позиции доктрины, отдельные аспекты автоматического обмена информацией как правового явления соприкасаются с предметом информационного права, но автоматический обмен информацией, в целом, не является институтом данной отрасли права.

Если говорить о предмете административного права, то, по мнению Бахраха Д.Н., Российского Б.В. и Старилова Ю.Н., «это система общественных отношений, возникающих при осуществлении властной деятельности публичной администрацией по исполнению законов, актов правосудия, публичных договоров

---

[109] Бачило И.Л. Информационное право: учебник для вузов / И.Л. Бачило. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2021. – С. 23.

[110] Информационное право: учебник для вузов / Н.Н. Ковалева [и др.] ; под ред. Н.Н. Ковалевой. – М.: Издательство Юрайт, 2021. – С. 24.

(если они не стали предметом регулирования других отраслей права), а также при осуществлении административного судопроизводства»[111].

Попов Л.Л. и Мигачев Ю.И. исходят из схожего подхода к предмету административного права, включая в него: «а) управленческие отношения, в рамках которых непосредственно реализуются задачи, функции и полномочия исполнительной власти; б) отношения связанные с организацией государственной службы Российской Федерации; в) отношения, связанные с осуществлением административной юрисдикции»[112].

Иными словами, предметом административного права являются управленческие отношения, к которым могут быть отнесены отношения, связанные с осуществлением автоматического обмена информацией.

С точки зрения представителей науки финансового права, оно «регулирует организационные общественные отношения, складывающиеся в процессе публичной финансовой деятельности, а нормы финансового права всегда связаны с регулированием отношений по поводу выполняемых в процессе публичной финансовой деятельности распределительной, контрольной и стимулирующей функций при распределении общественного продукта и национального дохода в денежной форме»[113].

Другие отечественные исследователи исходят из аналогичного подхода к предмету финансового права, которым являются «общественные отношения, возникающие в процессе деятельности государства и муниципальных образований по планомерному образованию, распределению и использованию

---

[111] Бахрах Д.Н., Российский Б.В., Старилов Ю.Н. Административное право: Учебник для вузов. – 2-е изд., изм. и доп. – М.: Норма, 2005. – С. 67.

[112] Попов Л.Л., Мигачев Ю.И. Административное право Российской Федерации: учебник / Л.Л. Попов, Ю.И. Мигачев ; отв. ред. Л.Л. Попов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: РГ-Пресс, 2019. – С. 25.

[113] Финансовое право: учебник / Л.Л. Арзуманова, Н.М. Артемов, О.В. Болтинова и др. ; отв. ред. Е.Ю. Грачева, О.В. Болтинова ; Московский государственный юридический университет им. О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2020. – С. 27.

денежных фондов (финансовых ресурсов) в целях финансового обеспечения реализации их задач и функций»[114].

Другими словами, предметом финансового права являются организационные общественные отношения, складывающиеся в процессе публичной финансовой деятельности, к которым могут быть отнесены отношения, возникающие в связи с осуществлением автоматического обмена информацией.

Проблема разграничения предмета административного и финансового права не является новой. Попытки разрешить ее предпринимались неоднократно, в частности, Веремеенко И.И., позиция которого заслуживает внимания.

Во-первых, данный исследователь определяет предмет финансового права как «управленческие отношения, возникающие в процессе деятельности государства и муниципальных образований по образованию, распределению и использованию денежных фондов государства и муниципальных образований, а равно их деятельности по контролю за соблюдением установленного порядка образования, распределения и использования негосударственных финансовых ресурсов, в целях обеспечения стабильности финансовой системы страны и тем самым решения всех стоящих перед государством задач, в том числе и задач охраны прав граждан»[115].

Во-вторых, Веремеенко И.И. пишет, что «объектом финансово-правовых отношений выступают финансы (денежные фонды), а финансовые правоотношения всегда являются имущественно-организационными»[116].

Иначе говоря, финансовые правоотношения, как и административные правоотношения, являются организационными, поэтому, с точки зрения этого критерия, автоматический обмен информацией может быть квалифицирован как

---

[114] Финансовое право: учебник / А.Ю. Ильин, И.Ш. Исмаилов, М.Н. Кобзарь-Фролова и др. ; под общ. ред. Э.Д. Соколовой ; отв. ред. А.Ю. Ильин ; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – М.: Проспект, 2019. – С. 14.

[115] Веремеенко И.И. Финансово-правовое регулирование в системе государственного и муниципального управления: предмет, особенности // Право и управление. XXI век. – 2012. – № 3 (24). – С. 27-35.

[116] Там же.

институт обеих отраслей права. Но особенностью финансовых отношений является имущественный характер, которым обладают отношения по поводу автоматического обмена информацией: его предметом являются сведения финансово-экономического характера, а сам он является мероприятием налогового администрирования или налогового контроля.

Вывод об отнесении института автоматического обмена информацией к системе налогового права подтверждается также в литературе по налоговому и международному налоговому праву.

В частности, Тедеев А.А. в качестве составляющей предмета налогового права отмечает «правовые отношения, возникающие в процессе налогового контроля и контроля за соблюдением налогового законодательства»[117].

Равным образом, Демин А.В., описывая предмет налогового права, выделяет в качестве одного из блоков отношений «налогово-процессуальный блок, опосредующий сферу налогового контроля и ответственности»[118].

Предметом международного налогового права, по мнению Винницкого Д.В., являются «межгосударственные и иные налоговые отношения с иностранным элементом (или трансграничные налоговые отношения)». Среди общих структурных моделей международных налоговых отношений данный исследователь прямо называет отношения «между компетентными налоговыми/финансовыми органами различных государств, например, по оказанию правовой помощи по налоговым делам и по осуществлению исполнения иностранных налоговых требований о взыскании сумм налогов»[119].

С учетом того, что автоматический обмен информацией входит в систему мер международного сотрудничества налоговых органов наряду с оказанием правовой помощи по налоговым делам и по осуществлению исполнения

---

[117] Тедеев А.А. Налоговое право России: учебник для вузов / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина. – 8-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2021. – С. 13.

[118] Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В. Демин ; Федер. агентство по образованию ; Краснояр. гос. ун-т ; Юрид. ин-т. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – С. 15.

[119] Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. – М.: Статут, 2017. – С. 131.

иностранных налоговых требований о взыскании сумм налогов, он тоже является институтом международного налогового права.

Шахмаметьев А.А., рассуждая о предмете международного налогового права, выделяет в нем две группы отношений, одной из которых являются «межгосударственные отношения в налоговой сфере, связанные с распределением прав налоговых юрисдикций на взимание налогов с отдельных видов доходов (операций) и на установление налоговых обязанностей определенных категорий лиц, а также с механизмом устранения многократного налогообложения, организацией информационного обмена и оказанием правовой помощи по налоговым вопросам»[120].

Таким образом, автоматический обмен информацией в большей степени является институтом финансового права, нежели административного, поскольку отвечает организационно-имущественному критерию. Также его выделение в качестве института налогового права проистекает из самого содержания автоматического обмена информацией: он представляет собой мероприятие налогового администрирования или налогового контроля, а его предметом являются сведения финансово-экономического характера.

[120] Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. – М.: Международные отношения, 2014. – С. 179.

ГЛАВА 2. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АВТОМАТИЧЕСКОГО ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ В США

§ 2.1. Выбор надлежащей правовой основы для автоматического обмена информацией

Для осуществления автоматического обмена информацией между государствами требуется соблюдение 4 критериев: (1) соответствующее национальное законодательство; (2) соглашение между компетентными органами; (3) надлежащая правовая основа; (4) согласие компетентных органов на такой обмен. Четвертый критерий является субъективным, тогда как три других являются объективными. Второй и третий критерии взаимодополняют друг друга. Первый же критерий отличается от всех других тем, что он является обязательным. Следовательно, остальные критерии – факультативные.

Так, автоматический обмен информацией о финансовых счетах в рамках системы FATCA возможен в одной из двух подсистем: (1) первая представлена исключительно FATCA как законом, который действует экстерриториально; (2) вторая представлена FATCA как законом и имплементирующими его межправительственными соглашениями. Для первой подсистемы соблюдается лишь четвертый критерий, тогда как для второй подсистемы соблюдаются первые три критерия. Иными словами, система FATCA, в целом, исключает субъективный критерий, а именно согласие компетентных органов на такой обмен.

Наоборот, автоматический обмен межстрановой отчетностью возможен при соблюдении всех четырех критериев. Это связано с тем, что источником такого обмена информацией является не национальный закон США, а международный стандарт, разработанный ОЭСР.

Как было сказано выше, для автоматического обмена информацией требуется правовая основа. При этом речь идет об общей для всех видов автоматического обмена информацией правовой основе. В контексте США такой правовой основой могут быть: (1) соглашения об избежании двойного налогообложения, основанные на Модельной конвенции США; (2) соглашения об

обмене налоговой информацией; (3) Многосторонняя конвенция о взаимной административной помощи по налоговым вопросам 1988 года.

В рамках настоящего параграфа будут проанализированы все три правовые основы с последующим выводом о том, какие из них являются надлежащими в контексте автоматического обмена информацией.

Так, соглашения США об избежании двойного налогообложения основаны на Модельной конвенции США, которая существует в редакции от 2016 года[121]. Как было указано ранее, США еще не заключили ни одного соглашения об избежании двойного налогообложения на основе данной версии, поэтому целесообразно обратиться к предыдущей версии – Модельной конвенции США 2006 года. Тем более, к данной версии есть Техническое руководство.

Ранее отмечалось, что ни одна Модельная конвенция США не предусматривает автоматического обмена информацией, а значит, ни одно соглашение США об избежании двойного налогообложения тоже его не предусматривает. Между тем, Техническим руководством к Модельной конвенции США 2006 года автоматический обмен информацией предусмотрен. Это первый и единственный на данный момент комментарий к статье 26 Модельной конвенции США, в котором указан данный вид обмена информацией.

Таким образом, все соглашения США об избежании двойного налогообложения можно поделить на три категории: (1) заключенные до 2006 года; (2) заключенные в период с 2006 по 2016 год; (3) заключенные после 2016 года. Последней категории на практике не существует, но в теории рассуждения о ней допустимы, поскольку в перспективе возможно ее появление. Критерием деления соглашений об избежании двойного налогообложения на данные категории является возможность применения для их толкования Технического руководства к Модельной конвенции США 2006 года.

---

[121] US Model Income Tax Convention of 2016 [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf (date of access: 12.10.2020).

Вполне естественно, что ко второй категории соглашений США об избежании двойного налогообложения данное Техническое руководство применимо, а значит, при толковании статьи 26 данных соглашений можно говорить об автоматическом обмене информацией.

Согласно сведениям, опубликованным на официальном сайте Службы внутренних доходов США[122], по состоянию на 21 декабря 2020 года США заключили 68 соглашений об избежании двойного налогообложения. Из их числа только в основе 4 лежит Модельная конвенция 2006 года, а именно в основе соглашений США об избежании двойного налогообложения с Бангладеш[123], Бельгией[124], Болгарией[125] и Мальтой[126].

Следовательно, они могут быть квалифицированы как надлежащие правовые основы, но только в том случае, если стороны, их заключившие, допускают расширительное толкование.

Если говорить о первой категории соглашений США об избежании двойного налогообложения, то вопрос о применении к ним Технического руководства является дискуссионным. Так, Карло Гарбарино указывает на два

---

[122] US Treasury's official website [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-income-tax-treaties-a-to-z (date of access: 21.12.2020).

[123] Convention between the Government of the United States of America and the Government of the People's Republic of Bangladesh for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income of 2006 [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/js1959_bangladeshtreaty.pdf (date of access: 21.12.2020).

[124] Convention between the Government of the United States of America and the Government of the Kingdom of Belgium for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income of 2006 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/belgiumtt06.pdf (date of access: 21.12.2020).

[125] Convention between the Government of the United States of America and the Government of the Republic of Bulgaria for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income of 2007 [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Bulgaria-Treaty-2-23-2007.pdf (date of access: 21.12.2020).

[126] Convention between the Government of the United States of America and the Government of Malta for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income of 2008 [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/usmalta%20agreement.pdf (date of access: 21.12.2020).

вида толкования: (1) «статическое» (static); (2) «динамическое» (ambulatory)[127]. При статическом толковании применимы лишь те комментарии, которые имеют место на момент заключения международного договора по налоговым вопросам. При динамическом толковании комментарии могут быть использованы даже тогда, когда международный договор по налоговым вопросам был заключен до их появления.

Представляется, что динамическое толкование не согласуется со статьей 31(2) Венской Конвенции о праве международных договоров 1969 года[128]. В данной статье сказано, что контекст, используемый для толкования положений международного договора, включает те соглашения, которые были достигнуты, и те документы, которые были приняты, в связи с его заключением. Иными словами, стороны должны исходить из того объема прав и обязанностей, который они согласовали в момент заключения международного договора.

Например, в России было принято Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 10.10.2003 № 5 в редакции от 05.03.2013 «О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации»[129]. В пункте 10 этого документа сказано, что «толкование международного договора должно осуществляться в соответствии с Венской конвенцией о праве международных договоров от 23 мая 1969 года (раздел 3; статьи 31 - 33)». Следовательно, Россия исходит из того объема прав и обязанностей, который был согласован в момент заключения международного договора.

Принимая во внимание данные рассуждения, соглашения США об избежании двойного налогообложения, относящиеся к первой категории, можно весьма условно считать надлежащей правовой основой для автоматического

---

[127] Carlo Garbarino. Judicial Interpretation of Tax Treaties: The Use of the OECD Commentary. – USA: Edward Elgar Publishing, 2016. – P. 22-24.

[128] Vienna Convention on the Law of Treaties of 1969 [Electronic resource]. URL: https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1_1_1969.pdf (date of access: 05.11.2020).

[129] Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 10.10.2003 № 5 (ред. от 05.03.2013) «О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации».

обмена информацией. Для этого требуется, чтобы стороны, их заключившие, исходили из расширительного и динамического толкования, что не всегда осуществимо на практике.

Так, Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал 1992 года[130] относится к первой категории соглашений. Статья 25 данного договора, именуемая «Обмен информацией», не упоминает автоматический обмен информацией. Технические руководства к Модельным конвенциям США до 2006 года также не упоминают о нем. Более того, в рассматриваемом договоре нет положения, аналогичного статье 26(9) Модельной конвенции США 2006 года, к которой дан комментарий об автоматическом обмене информацией.

Приходится констатировать, что Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал 1992 года нельзя считать надлежащей правовой основой для автоматического обмена информацией.

Наконец, соглашения США об избежании двойного налогообложения из третьей категории, как и соглашения из второй категории, могут быть надлежащей правовой основой для автоматического обмена информацией, но также при соблюдении условия о расширительном толковании. Для их квалификации как надлежащей правовой основы есть несколько предпосылок.

Во-первых, статья 26(9) Модельной конвенции США, к которой дан комментарий об автоматическом обмене информацией, с 2006 года не изменилась. Следовательно, Техническое руководство к Модельной конвенции США 2006 года применимо в этой части для толкования Модельной конвенции США 2016 года. Значит, вывод о том, что автоматический обмен информацией

---

[130] Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (подписан в г. Вашингтоне 17.06.1992).

предусмотрен соглашениями США об избежании двойного налогообложения, заключенными на ее основе, допустим.

Во-вторых, исходя из судебной практики, для толкования соглашений США об избежании двойного налогообложения могут быть использованы Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР[131]. Это разумно, поскольку США являются членом ОЭСР, а значит, для них эти комментарии обязательны. Так, к примеру, Эдвин ван дер Брюгген отмечает, что систематическое несоблюдение рекомендаций международной организации ее членами может рассматриваться как нарушение принципа добросовестности[132].

Правда, каким образом Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР и Техническое руководство США соотносятся между собой не совсем ясно. Представляется, что применение Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР допустимо лишь тогда, когда отсутствует Техническое руководство. Например, для соглашений США об избежании двойного налогообложения, заключенных после 2016 года, возникнет именно такая ситуация, поэтому к ним эти Комментарии могут быть применены.

При этом важно отметить, что проблема выбора надлежащей правовой основы в контексте соглашений США об избежании двойного налогообложения не имеет места в том случае, если стороны предусмотрели автоматический обмен информацией в собственном техническом руководстве, которое они заключили к соглашению об избежании двойного налогообложения между ними.

Так, например, Конвенция между США и Канадой о подоходном налоге 1980 года[133] не предусматривает автоматический обмен информацией. Как было сказано выше, Техническое руководство 2006 года к ней применимо весьма

---

[131] National Westminster Bank, PLC v. United States, 512 F.3d 1347 (Fed. Cir. 2008) [Electronic resource]. URL: https://www.courtlistener.com/opinion/210122/national-westminster-bank-plc-v-united-states/ (date of access: 05.11.2020).

[132] Edwin van der Bruggen. The Power of Persuasion: Notes on the Sources of International Law and the OECD Commentary // Intertax. – 2003. – Vol. 31. – № 8/9. – P. 259-270.

[133] United States–Canada Income Tax Convention of 1980 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/canada.pdf (date of access: 05.11.2020).

условно. Но к ней однозначно применимо Техническое руководство 2008 года[134], согласованное США и Канадой и действующее только для них. Так, в этом техническом руководстве сказано, что «статья XXVII будет применяться компетентными органами для обмена информацией по запросу, регулярно и в инициативном порядке». Напомним, что под «регулярным» понимается именно автоматический обмен информацией.

Таким образом, буквально ни одним соглашением США об избежании двойного налогообложения не предусмотрен автоматический обмен информацией.

Между тем, он указан в Техническом руководстве к Модельной конвенции США 2006 года, а значит, соглашения США об избежании двойного налогообложения, заключенные после 2006 года, могут быть квалифицированы в качестве надлежащей правовой основы для автоматического обмена информацией при условии, что их стороны согласовали расширительное толкование. Таких соглашений было обнаружено 4.

Что касается соглашений США об избежании двойного налогообложения, заключенных до 2006 года, для их квалификации в качестве надлежащей правовой основы для автоматического обмена информацией требуется, чтобы стороны согласовали не только расширительное, но и динамическое толкование. Правда, пример договора с Россией показывает, что и такого согласования может быть недостаточно.

При этом необходимо отметить, что автоматический обмен информацией может быть согласован сторонами в собственном техническом руководстве, действующем только для них. В этом случае соглашение об избежании двойного налогообложении между сторонами однозначно будет являться надлежащей правовой основой для подобного обмена информацией.

---

[134] Technical Explanation to the United States–Canada Income Tax Convention of 2008 [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/tecanada08.pdf (date of access: 05.11.2020).

Но заключение собственных технических руководств не является общей практикой, поэтому решить указанную проблему можно посредством протоколов, которыми вносились бы изменения и дополнения в части автоматического обмена информацией в действующие соглашения США об избежании двойного налогообложения. В ситуации с Россией это было бы актуально, если бы FATCA действовал в отношении России не напрямую, а был бы имплементирован через соответствующее межправительственное соглашение.

С юрисдикциями, с которыми отсутствуют соглашения об избежании двойного налогообложения, США исторически заключают соглашения об обмене налоговой информацией. Ранее отмечалось, что еще до разработки ОЭСР Модельного соглашения в 2002 году США уже заключили соответствующие соглашения с Антигуа и Барбуда, а также с Каймановыми островами. Поскольку структурно данные соглашения и Модельное соглашение ОЭСР похожи, в первом параграфе первой главы настоящего исследования было высказано предположение о том, что первые являются источником второго.

Так или иначе, подтвердить или опровергнуть это предположение не представляется возможным, поэтому следует исходить из того, что в США отсутствует собственная модель соглашений об обмене налоговой информацией, но при этом есть практика заключения соглашений подобного рода. Факт того, что США обращаются к разработкам ОЭСР в контексте соглашений об обмене налоговой информацией, подтверждается тем, что после издания ОЭСР Модельного протокола в 2015 году США стали включать в данные соглашения положения об автоматическом и инициативном обмене информацией.

На официальном сайте ОЭСР размещены тексты 12 соглашений об обмене налоговой информацией, заключенных США в период с 6 декабря 2000 года по 30 ноября 2010 года[135]. Тем не менее, этот перечень не является исчерпывающим, поскольку на официальном сайте Министерства финансов США опубликованы соглашения об обмене налоговой информацией, заключенные между США и

[135] OECD's official website [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm (date of access: 05.11.2020).

Гонконгом 25 марта 2014 года[136], между США и Аргентиной 23 декабря 2016 года, между США и Коста-Рикой 23 мая 2018 года[137], а также между США и Сингапуром 13 ноября 2018 года[138].

Все перечисленные соглашения США об обмене налоговой информацией могут быть классифицированы следующим образом:

1) соглашения с государствами Карибского бассейна: Антигуа и Барбуда, а также Нидерландские Антильские острова[139] и Аруба[140];
2) соглашения, заключенные с «Коронными Землями» (Crown Dependencies) и некоторыми «заморскими территориями Великобритании» (British overseas territories): Гернси[141], Джерси[142], остров Мэн[143], а также Гибралтар[144], Каймановы острова и Британские Виргинские острова[145];

---

[136] Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Hong Kong special administrative region of the People's Republic of China for the exchange of information relating to taxes of 2014 [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-Hong-Kong-3-25-2014.pdf (date of access: 05.11.2020).

[137] Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Republic of Costa Rica for the exchange of information relating to taxes of 2018 [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/US-Costa-Rica-TIEA.pdf (date of access: 05.11.2020).

[138] Agreement between the United States of America and the Republic of Singapore for the exchange of information relating to taxes of 2018 [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/US-Singapore-TIEA.PDF (date of access: 05.11.2020).

[139] Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Kingdom of the Netherlands in respect of the Netherlands Antilles for the exchange of information with respect to taxes of 2002 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514451.pdf (date of access: 05.11.2020).

[140] Agreement between the United States of America and the Kingdom of the Netherlands in respect of Aruba for the exchange of information with respect to taxes of 2003 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514336.pdf (date of access: 05.11.2020).

[141] Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the States of Guernsey for the exchange of information relating to taxes of 2002 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514416.pdf (date of access: 05.11.2020).

[142] Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the States of Jersey for the exchange of information relating to taxes of 2002 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514359.pdf (date of access: 05.11.2020).

[143] Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Isle of Man for the exchange of information relating to taxes of 2002 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514386.pdf (date of access: 05.11.2020).

3) соглашение с Багамскими островами[146];
4) соглашения с ассоциированными государствами Европы: Лихтенштейн[147] (ассоциирован со Швейцарией) и Монако[148] (ассоциировано с Францией);
5) новейшие соглашения:
    а. не предусматривающие автоматический обмен информацией: Панама[149] и Гонконг;
    б. предусматривающие автоматический обмен информацией: Аргентина, Коста-Рика, Сингапур.

Критерием данной классификации являются юридико-технические особенности соглашений каждой категории. Пятая категория касается новейших соглашений, названных так постольку, поскольку они были заключены США после 2010 года, когда автоматический обмен информацией стал одной из основных мер международного сотрудничества. В рамках данной категории также

---

[144] Agreement between the Government of the United States of America and the Government of Gibraltar for the exchange of information relating to taxes of 2009 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/42542003.pdf (date of access: 05.11.2020).

[145] Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, including the Government of the British Virgin Islands, for the exchange of information relating to taxes of 2002 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514473.pdf (date of access: 05.11.2020).

[146] Agreement between the Government of the Commonwealth of the Bahamas and the Government of the United States of America for the provision of information with respect to taxes and for other matters of 2002 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514646.pdf (date of access: 05.11.2020); данное соглашение выделено в отдельную категорию, поскольку это единственное соглашение, в соответствии с которым лишь у одной стороны (у Багамских островов) есть обязанность предоставлять информацию другой стороне (США).

[147] Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Principality of Liechtenstein on tax cooperation and the exchange of information relating to taxes of 2008 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/41818936.pdf (date of access: 05.11.2020).

[148] Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Principality of Monaco for the exchange of information relating to tax matters of 2009 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/43662746.pdf (date of access: 05.11.2020).

[149] Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Republic of Panama for tax cooperation and the exchange of information relating to taxes of 2010 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/46569716.pdf (date of access: 05.11.2020).

выделяются две подкатегории, вторая из которых наиболее интересна, с точки зрения автоматического обмена информацией.

Так, среди всех соглашений США об обмене налоговой информацией лишь в соглашениях с Аргентиной, Коста-Рикой и Сингапуром прямо предусмотрен автоматический обмен информацией, а значит, эти 3 соглашения могут быть однозначно квалифицированы как надлежащая правовая основа для такого обмена информацией.

Остальные соглашения США подобного рода не могут быть признаны надлежащими правовыми основами по двум причинам. Во-первых, они прямо не закрепляют положений об автоматическом обмене информацией. Во-вторых, данные соглашения, в отличие от соглашений США об избежании двойного налогообложения, не имеют собственной модели и комментариев, поэтому возможности для их толкования ограничены. Можно было бы использовать Модельное соглашение ОЭСР и комментарии к нему, однако, как отмечалось ранее, нет достаточных оснований полагать, что соглашения США об обмене налоговой информацией основываются на нем.

С нашей точки зрения, как и в случае с соглашениями США об избежании двойного налогообложения, решить эту проблему можно посредством протоколов, которыми вносились бы изменения и дополнения в части автоматического обмена информацией в действующие соглашения США об обмене налоговой информацией. В качестве образца может быть использован Модельный протокол 2015 года, разработанный ОЭСР.

Добавим, что соглашения США об обмене налоговой информацией, как и соглашения США об избежании двойного налогообложения, распространяются исключительно на федеральные налоги. Как следствие, ни штаты, ни местное самоуправление не участвуют в обмене информацией, в целом, и в автоматическом обмене информацией, в частности.

Многосторонняя конвенция о взаимной административной помощи по налоговым вопросам 1988 года предусматривает автоматический обмен информацией в статье 6. Значит, по общему правилу она является надлежащей

правовой основой для такого обмена информацией. Из общего правила могут быть исключения, поэтому необходимо исследовать заявления и оговорки, сделанные США при присоединении к Многосторонней конвенции.

Согласно сведениям, представленным на официальном сайте ОЭСР, в отношении США Многосторонняя конвенция действует с 1 апреля 1995 года после ее подписания 28 июня 1989 года и ратификации 13 февраля 1991 года[150].

По данным, опубликованным на официальном сайте Совета Европы, США сделали одно заявление и одну оговорку в контексте обмена информацией при присоединении к Многосторонней конвенции[151].

Так, согласно заявлению посредством устного уведомления, «для США данная Конвенция применяется к налогам, взимаемым по правилам Титула 26 Свода законов США (Кодекса внутренних доходов 1986 года) с учетом поправок, которые соответствуют налогам по категориям, представленным в параграфе 1.A и 1.B II и III Статьи 2 Конвенции».

Связанная с этим заявлением оговорка звучит следующим образом: «США не предоставляют помощь в какой-либо форме в отношении налогов, перечисленных в подпараграфах B.I и B.IV параграфа 1 Статьи 2 Конвенции (налоги, взимаемые от лица владений, политических подразделений и местного самоуправления)».

Таким образом, как и в случае с двусторонними соглашениями США по налоговым вопросам, Многосторонняя конвенция распространяется лишь на федеральные налоги. Следовательно, штаты и местное самоуправление не участвуют в обмене информацией, в целом, и в автоматическом обмене информацией, в частности. В результате, при автоматическом обмене информацией с другими государствами, в особенности унитарными, возникает ситуация неравного обмена информацией.

---

[150] OECD's official website [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (date of access: 05.11.2020).

[151] CoE's official website [Electronic resource]. URL: https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127/declarations (date of access: 05.11.2020).

Что касается Протокола 2010 года[152] к Многосторонней конвенции, США подписали его 27 мая 2010 года, однако до сих пор не ратифицировали. Следовательно, для США он не имеет юридической силы. Примечательно, что США – это единственное государство из всего перечня участников Многосторонней конвенции, для которого она действует в первоначальной редакции[153].

Тем не менее, для квалификации Многосторонней конвенции как надлежащей правовой основы для автоматического обмена информацией применительно к той или иной юрисдикции достаточно ее участия в любой из двух редакций Многосторонней конвенции: базовой или с учетом поправок, внесенных Протоколом 2010 года.

Таким образом, для США Многосторонняя конвенция однозначно является надлежащей правовой основой для автоматического обмена информацией. Если бы в отношении России FATCA действовал не напрямую, а был бы имплементирован через соответствующее межправительственное соглашение, то оно основывалось бы на статье 6 Многосторонней конвенции.

Представляется, что универсальный характер Многосторонней конвенции делает ее наиболее удобной из всех надлежащих правовых основ, рассмотренных в контексте США, для автоматического обмена информацией. Признание ее таковой в декларации или меморандуме о взаимопонимании исключит необходимость в протоколах к действующим двусторонним соглашениям США по налоговым вопросам, поскольку необходимость в них как в правовой основе для автоматического обмена информацией отпадет.

Также признание Многосторонней конвенции в качестве универсальной надлежащей правовой основы для автоматического обмена информацией

---

[152] Protocol Amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters of 2010 [Electronic resource]. URL: https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/rms/090000168008482b (date of access: 05.11.2020).

[153] CoE/OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters of 1988 [Electronic resource]. URL: https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=090000168007a84c (date of access: 05.11.2020).

соответствует общемировой тенденции борьбы с размыванием налоговой базы именно на глобальном уровне для преодоления недобросовестной налоговой конкуренции между оншорными и офшорными юрисдикциями. Как отмечает Овчарова Е.В., «государства вынуждены постепенно переходить от двусторонних налоговых соглашений к подписанию и ратификации многосторонних налоговых соглашений, в которых борьба с обходом налогов при международном налоговом планировании становится главной целью»[154].

Видится, что Многосторонняя конвенция не может быть надлежащей правовой основой для автоматического обмена информацией только тогда, когда одна из двух юрисдикций в ней не участвует. В таком случае стоит, действительно, прибегнуть к двустороннему соглашению по налоговым вопросам.

Тем не менее, такая ситуация является именно исключением из общего правила, поскольку по состоянию на 29 сентября 2020 года, по данным, опубликованным на официальном сайте ОЭСР, в Многосторонней конвенции участвует 141 юрисдикция[155].

§ 2.2. Особенности имплементации автоматического обмена информацией

Как отмечалось ранее, автоматический обмен информацией о финансовых счетах в рамках системы FATCA возможен в одной из двух подсистем, каждая из которых будет последовательно проанализирована ниже.

Так, первая подсистема представлена исключительно FATCA как законом, который действует экстерриториально.

Экстерриториальное действие FATCA означает, что данный закон действует за пределами США. С одной стороны, он распространяется только на финансовые счета США, но, с другой стороны, данные счета открыты в зарубежных финансовых учреждениях. Как следствие, на зарубежные

---

[154] Овчарова Е.В. Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2019. – № 1. – С. 89-111.

[155] OECD's official website [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm (date of access: 29.09.2020).

финансовые учреждения возлагаются обязанности, связанные с предоставлением отчетности в Службу внутренних доходов США, которые не всегда могут быть исполнены ввиду ограничений, предусмотренных их национальным законодательством. В результате, возникает коллизия между FATCA и национальным законодательством юрисдикций, в которых осуществляют свою деятельность зарубежные финансовые учреждения.

Как отмечает Винницкий Д.В., «с формальной точки зрения российские эксперты восприняли правила FATCA в качестве экстерриториальных по действию и вступивших в противоречие как с ранее заключенным налоговым договором между Россией и США, так и с национальным законодательством России. Изначально на стадии введения правил FATCA одностороннее следование российских банков этим требованиям гипотетически охватывалось бы положением ст. 183 УК РФ»[156].

Статьей 183 Уголовного кодекса Российской Федерации[157], среди прочего, установлена ответственность за незаконное разглашение сведений, составляющих банковскую тайну.

Как следствие, российские финансовые учреждения оказались в ситуации, когда они могли быть привлечены к ответственности либо за непредоставление сведений в Службу внутренних доходов США на основании законодательства США, либо за незаконное разглашение сведений, составляющих банковскую тайну, на основании российского законодательства.

Более того, как указывает Старженецкая Л.Н., «для банков неучастие в системе FATCA становится невыгодным как с финансовой, так и с репутационной точки зрения. Закон затрагивает интересы иностранных финансовых организаций и посредников, в том числе российских, и делает их своего рода налоговыми агентами государства (в данном случае США)»[158].

---

[156] Винницкий Д.В. Указ соч. С. 413.

[157] Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 31.07.2020).

[158] Старженецкая Л.Н. Борьба с уклонением от налогообложения через офшоры: новые модели международного обмена информацией // Налоговед. – 2013. – № 10. – С. 72-81.

Данная проблема была частично решена в России посредством принятия Федерального закона от 28 июня 2014 года № 173-ФЗ[159], который установил особенности осуществления российскими финансовыми учреждениями финансовых операций на территории Российской Федерации с лицами, на которых распространяется FATCA[160].

Частичный характер решения данной проблемы связан со статьей 2 исследуемого закона. Так, в данной статье сказано, что «не подлежит сбору и передаче предусмотренная настоящим Федеральным законом информация о клиентах физических лицах-гражданах Российской Федерации, за исключением физических лиц, имеющих одновременно с гражданством Российской Федерации гражданство иностранного государства (за исключением гражданства государства-члена Таможенного союза) и имеющих вид на жительство в иностранном государстве».

Между тем, есть категория клиентов-граждан Российской Федерации, которые одновременно являются налоговыми резидентами США на основании критерия долгосрочного пребывания. Как отмечают российские исследователи, «в отношении таких клиентов у финансового института есть безусловное обязательство представлять отчетность в НС США и такой же безусловный запрет на ее представление в соответствии с Законом № 173-ФЗ»[161]. В результате, коллизия между FATCA и российским законодательством отчасти сохраняется.

Отметим, что большая часть положений анализируемого закона повторяет основные требования FATCA. При этом важно помнить о том, что данный закон принимался как компромисс между целями FATCA и национальными интересами

---

[159] Федеральный закон от 28.06.2014 № 173-ФЗ (ред. от 02.12.2019) «Об особенностях осуществления финансовых операций с иностранными гражданами и юридическими лицами, о внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации».

[160] См., например: Кирилин А.В., Сарнакова А.В. Закон США «О налогообложении иностранных счетов» (FATCA): особенности реализации и возможность применения // Банковское право. – 2015. – № 4. – С. 42-48.

[161] Кандыба М., Грицепанова К. Между двух огней // Банковское обозрение. – 2015. – № 11. – С. 62-65.

России. В пользу того, что национальные интересы России были, действительно, учтены, свидетельствуют следующие положения исследуемого закона.

Во-первых, статья 3 посвящена информационному взаимодействию между российскими финансовыми учреждениями и уполномоченными органами, которые представлены ФНС РФ, Банком России и Росфинмониторингом[162].

В связи с этим интересную точку зрения высказывает Шашкова А.В., которая пишет, что «российские власти являются бенефициарами внедрения американского закона FATCA: прежде чем предоставлять сведения американской Службе внутренних доходов США, российские финансисты должны уведомить ФНС о существовании американских налоговых резидентов»[163].

Так, российские финансовые учреждения обязаны уведомлять уполномоченные органы практически обо всех юридически значимых действиях: о регистрации в иностранном налоговом органе (часть 1), о выявлении клиента-иностранного налогоплательщика (часть 2), о получении от иностранного налогового органа запроса (дополнительного запроса) о предоставлении информации о клиенте-иностранном налогоплательщике (часть 3). Отметим, что за неисполнение данных обязанностей российские финансовые учреждения могут быть привлечены к ответственности на основании статьи 15.27.2 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации[164].

Согласно части 4 статьи 3, российское финансовое учреждение до направления в иностранный налоговый орган информации о клиенте-иностранном налогоплательщике обязано направить данную информацию в уполномоченные органы. Далее отмечается, что по результатам рассмотрения указанной информации Росфинмониторинг может вынести решение о запрете на ее направление в иностранный налоговый орган. Иными словами, передача

---

[162] В данном законе перечень уполномоченных органов не уточняется, но он следует из примечания к статье 15.27.2 КоАП РФ.

[163] Шашкова А.В. Закон «О налоговой дисциплине в отношении иностранных счетов» США как фактор столкновения интересов государства и корпораций // Московский журнал международного права. – 2016. – № 2. – С. 138-155.

[164] Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 15.10.2020, с изм. от 16.10.2020).

сведений в Службу внутренних доходов США происходит напрямую, но после согласования с уполномоченными органами.

Во-вторых, статьей 6 предусмотрено, что зарубежные финансовые учреждения обязаны сообщать о реквизитах открытых у них счетов (вкладов) граждан Российской Федерации и юридических лиц, которые прямо или косвенно контролируются гражданами Российской Федерации, в ФНС РФ. При этом указано, что за неисполнение данной обязанности зарубежные финансовые учреждения могут быть привлечены к ответственности.

Таким образом, несмотря на то что часть положений данного закона повторяет основные требования FATCA, другая часть существенным образом изменяет порядок его применения. Это выражается в том, что сведения в Службу внутренних доходов США передаются российскими финансовыми учреждениями только после согласования с уполномоченными органами, а также в том, что на зарубежные финансовые учреждения возлагаются схожие обязанности по передаче сведений в ФНС РФ, за неисполнение которых тоже может последовать привлечение к ответственности. В результате, первая подсистема FATCA в примере с Россией сближается со второй подсистемой настолько, что практически утрачивается разница с применением FATCA через имплементирующее соглашение, заключенное по Модели 1А.

Вторая подсистема представлена FATCA как законом и имплементирующими его межправительственными соглашениями.

Основной предпосылкой для появления данной подсистемы стало Совместное заявление США и Группы 5 2012 года, упоминавшееся в первом параграфе первой главы настоящего исследования.

Среди прочего, в разделе А(2) данного Заявления сказано, что Франция, Германия, Италия, Испания и Соединенное Королевство поддерживают цели FATCA. При этом отмечается, что национальные финансовые учреждения этих стран не способны соблюсти требования FATCA в части отчетности, удержания налога у источника и закрытия счетов ввиду ограничений, предусмотренных их национальным законодательством.

Решением данной проблемы, согласно разделу A(3), должен стать «межправительственный подход к имплементации FATCA, который учитывал бы эти юридические преграды на пути к соблюдению требований, упростил бы имплементацию на практике и сократил бы издержки зарубежных финансовых учреждений». Как отмечалось ранее, межправительственный подход выразился в разработке США моделей межправительственных соглашений.

Отметим, что практически одновременно с этим Заявлением были подписаны Совместные заявления США и Швейцарии[165], а также США и Японии[166]. Особенностью данных заявлений, которые похожи между собой как по структуре, так и по содержанию, является раздел I(D). В этом разделе сказано, что для достижения целей FATCA США готовы рассмотреть с заинтересованными странами не только межправительственный подход к имплементации, но и правила межправительственного взаимодействия для удобства его имплементации. Если первый вариант предусматривает опосредованную передачу информации в Службу внутренних доходов США, или через национальный налоговый орган, то второй вариант – непосредственную передачу сведений от зарубежных финансовых учреждений.

Так, межправительственные соглашения в системе FATCA заключаются на основе двух моделей: (1) Модель 1; (2) Модель 2. Основное отличие Модели 1 от Модели 2 в том, что в первом случае зарубежное финансовое учреждение предоставляет сведения в Службу внутренних доходов США через национальный налоговый орган, а во втором случае это происходит напрямую, как и в рамках первой подсистемы в системе FATCA. Очевидно, что Модель 1 проистекает из

---

[165] Joint Statement from the United States and Switzerland Regarding a Framework for Cooperation to Facilitate the Implementation of FATCA [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Joint-Statement-US-Switzerland-06-21-2012.pdf (date of access: 07.12.2020).

[166] Joint Statement from the United States and Japan Regarding a Framework for Intergovernmental Cooperation to Facilitate the Implementation of FATCA and Improve International Tax Compliance [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Joint-Statement-US-Japan-06-21-2012.pdf (date of access: 07.12.2020).

Совместного заявления США и Группы 5, а Модель 2 – из Совместных заявлений США и Швейцарии, а также США и Японии.

Модель 1 имеет две версии: (1) Модель 1A; (2) Модель 1B. Разница между ними заключается в том, что первая версия, в отличие от второй, является взаимной.

Согласно данным, представленным на официальном сайте Министерства финансов США[167], 113 юрисдикций заключили с США межправительственные соглашения, среди которых 99 соглашений основаны на Модели 1. По Модели 2 заключены соглашения с Арменией, Австрией, Бермудскими островами, Чили, Ираком, Японией, Макао, Молдавией, Никарагуа, Парагваем, Сан-Марино, Швейцарией и Тайванем. Большая часть межправительственных соглашений вступила в силу в 2014 году, тогда как межправительственное соглашение с Вьетнамом – в 2016 году.

Отметим, что не каждое межправительственное соглашение требует под собой надлежащей правовой основы. Так, соглашения, основанные на Модели 1B, могут быть как самостоятельными[168], так и заключенными на основе международного договора по налоговым вопросам[169]. Равным образом, соглашения, основанные на Модели 2, могут быть не только самостоятельными[170], но и заключенными на основе международного договора по налоговым вопросам[171]. Что касается межправительственных соглашений, заключенных на

---

[167] US Treasury's official website [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act (date of access: 07.12.2020).

[168] Model 1A IGA Reciprocal, Preexisting TIEA or DTC [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Reciprocal-Model-1A-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-11-30-14.pdf (date of access: 07.12.2020).

[169] Model 1B IGA Non-Reciprocal, No TIEA or DTC [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Nonreciprocal-Model-1B-Agreement-No-TIEA-or-DTC-11-30-14.pdf (date of access: 07.12.2020).

[170] Model 1B IGA Non-Reciprocal, Preexisting TIEA or DTC [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Nonreciprocal-Model-1B-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-11-30-14.pdf (date of access: 07.12.2020).

[171] Model 2 IGA, No TIEA or DTC [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Model-2-Agreement-No-TIEA-or-DTC-11-30-14.pdf (date of access: 07.12.2020).

основе Модели 1А[172], они однозначно требуют под собой надлежащей правовой основы в виде международного договора по налоговым вопросам.

Таким образом, ранее сделанный вывод о том, что для осуществления автоматического обмена информацией в рамках второй подсистемы наряду с имплементацией FATCA (первое условие) требуется соглашение между компетентными органами (второе условие) и надлежащая правовая основа (третье условие), справедлив тогда, когда наличие международного договора по налоговым вопросам является обязательным. В иных случаях второе и третье условие сливаются, а значит, межправительственное соглашение одновременно становится правовой основой для автоматического обмена информацией.

Вопрос о том, является ли такая правовая основа надлежащей, заслуживает отдельного рассмотрения.

Так, профессор Кристианс, на которую ссылаются канадские исследователи, считает, что «в США межправительственные соглашения квалифицируются как соглашения органов исполнительной власти и являются примерами административного нормотворчества, тогда как в зарубежных странах межправительственные соглашения ратифицируются подобно международным договорам»[173]. Действительно, в соответствии с Федеральным законом «О международных договорах Российской Федерации»[174], межправительственные соглашения квалифицируются как международные договоры со всеми вытекающими правовыми последствиями.

На первый взгляд, межправительственное соглашение, признаваемое международным договором в зарубежном праве и одновременно являющееся примером административного нормотворчества в праве США, едва ли может быть надлежащей правовой основой. Тем не менее, соглашения США об обмене налоговой информацией тоже являются соглашениями органов исполнительной

---

[172] Model 2 IGA, Preexisting TIEA or DTC [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Model-2-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-11-30-14.pdf (date of access: 07.12.2020).

[173] David S. Kerzner, David W. Chodikoff. Op. cit. P. 330.

[174] Федеральный закон от 15.07.1995 № 101-ФЗ (ред. от 12.03.2014) «О международных договорах Российской Федерации».

власти, и все же судебная практика[175] приравнивает их к международным договорам. Если применить аналогию права, то получится, что межправительственные соглашения тоже могут быть приравнены к международным договорам в праве США.

Ключевой статьей всех межправительственных соглашений США следует признать статью 2, поскольку в ней представлен перечень сведений, являющихся предметом автоматического обмена информацией. В соглашениях, основанных на Модели 1B и Модели 2, данный перечень односторонний, поэтому имеет смысл изучить его на примере соглашений, заключенных по Модели 1A, где он является двусторонним. Это позволит сравнить перечни сведений, предоставляемых США и той юрисдикцией, с которой заключено соответствующее соглашение.

Например, согласно статье 2(2) Соглашения между США и ФРГ о совершенствовании соблюдения налоговых требований на международном уровне и по поводу положений права США об информации и отчетности, общеизвестными как FATCA, 2013 года[176], перечни сведений, предоставляемых обеими сторонами, действительно, различаются.

Так, в случае ФРГ в отношении каждого подотчетного счета США, открытого в каждом подотчетном финансовом учреждении Германии, предоставляются сведения, перечень которых полностью совпадает с перечнем сведений, закрепленных в статье I(A) Общего стандарта отчетности. Иными словами, в части предмета автоматического обмена информацией разница между системой FATCA и системой Общего стандарта отчетности для финансовых учреждений Германии стирается.

---

[175] United States v. Pink, 315 U.S. 203 (1942) [Electronic resource]. URL: https://www.courtlistener.com/opinion/103609/united-states-v-pink/ (date of access: 07.12.2020).

[176] Agreement between the United States of America and the Federal Republic of Germany to Improve International Tax Compliance and with respect to the United States Information and Reporting Provisions Commonly Known as the Foreign Account Tax Compliance Act of 2013 [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Agreement-Germany-5-31-2013.pdf (date of access: 07.12.2020).

Применительно к США в отношении каждого подотчетного счета Германии, открытого в каждом подотчетном финансовом учреждении США, предоставляются следующие сведения:

1) имя, адрес, немецкий ИНН каждого лица, являющегося резидентом ФРГ и владельцем счета;
2) номер счета (или функциональный эквивалент при отсутствии номера счета);
3) наименование и идентифицирующий номер подотчетного финансового учреждения США;
4) валовая сумма процентов, выплаченных по депозитарному счету;
5) валовая сумма дивидендов от источника в США, выплаченных или зачисленных на счет;
6) валовая сумма иного дохода от источника в США, выплаченного или зачисленного на счет.

Отметим, что приведенный перечень сведений не совпадает с перечнем сведений, закрепленных в статье I(A) Общего стандарта отчетности, а также с перечнем сведений, представленных в параграфе 1471(c)(1) Главы 4 Титула 26 Свода законов США. Другими словами, США разработали для себя отдельный перечень сведений, которые они готовы предоставить другим юрисдикциям в рамках автоматического обмена информацией.

По меньшей мере, но это самое главное, США, в отличие от ФРГ и других юрисдикций, не предоставляют информацию о подотчетных контролирующих лицах тех юридических лиц, которые являются владельцами счетов, равно как и информацию о данных юридических лицах.

Данный пример демонстрирует проблему неравного обмена информацией, о которой уже говорилось ранее, но в контексте обмена информацией между США и унитарными государствами.

Соглашения, основанные на Модели 1B и Модели 2 и являющиеся самостоятельными, то есть не требующими под собой международного договора

по налоговым вопросам, отличаются статьями, посвященными вопросам взаимной согласительной процедуры и конфиденциальности.

В части конфиденциальности следует отметить, что межправительственные соглашения США предусматривают более широкие возможности для себя и более узкие для тех государств, с которыми они заключают подобные соглашения. Так, эти государства могут раскрывать информацию «в связи с судебными разбирательствами, связанными с исполнением обязательств государств по этому соглашению». В свою очередь, США могут раскрывать информацию «лицам и должностным лицам (включая суды и административные органы) Правительства США, связанным с исчислением, сбором, администрированием, исполнением, преследованием, рассмотрением апелляций в связи с федеральными налогами США, надзором за этими функциями». Очевидно, что, в отличие от США, государства, получающие от них информацию, не могут раскрывать ее, к примеру, в рамках разбирательств в административном трибунале.

Наконец, соглашения, основанные на Модели 2, примечательны статьей 7, посвященной взаимному обмену информацией. Так, в данной статье говорится о том, что США готовы заключить с юрисдикцией, с которой имеется соглашение, заключенное по Модели 2, соглашение, основанное на Модели 1, если соответствующая инициатива последует от данной юрисдикции. При этом, как отмечается, должны быть соблюдены стандарты конфиденциальности. Таким образом, можно сделать вывод о том, что Модель 2 является переходной по отношению к Модели 1 для тех юрисдикций, которые, с точки зрения США, пока еще не отвечают стандартам конфиденциальности.

Если говорить об автоматическом обмене межстрановой отчетностью в США, то применительно к нему 4 условия, о необходимости соблюдения которых говорилось в начале предыдущего параграфа, выглядят следующим образом: (1) имплементация Стандарта обмена межстрановой отчетностью в национальное законодательство США; (2) соглашение между компетентными органами; (3) надлежащая правовая основа, представленная либо Многосторонней конвенцией,

либо двусторонними соглашениями США по налоговым вопросам; (4) согласие компетентных органов на обмен информацией.

Так, в Действии 13 Плана BEPS представлены три модели соглашений компетентных органов, заключаемых для целей автоматического обмена межстрановой отчетностью: (1) Модель многостороннего соглашения компетентных органов; (2) Модель соглашения компетентных органов, в основе которой лежит соглашение об избежании двойного налогообложения; (3) Модель соглашения компетентных органов, в основе которой лежит соглашение об обмене налоговой информацией.

Примечательно, что в преамбуле к Модели многостороннего соглашения компетентных органов говорится об обязательном участии государств, намеревающихся присоединиться к данному Многостороннему соглашению, в Многосторонней конвенции. Из этого, а также из названий двух других моделей можно сделать вывод о том, что в данной системе соглашений компетентных органов есть жесткая привязка к международным договорам по налоговым вопросам. В контексте межправительственных соглашений, имплементирующих FATCA, такой привязки не было.

Несмотря на то что США имплементировали Действие 13 Плана BEPS, они исходят из собственных моделей соглашений компетентных органов, которые представлены на официальном сайте Службы внутренних доходов США: (1) Модель соглашений компетентных органов, в основе которой лежит соглашение США об избежании двойного налогообложения[177]; (2) Модель соглашений компетентных органов, в основе которой лежит соглашение США об обмене

[177] US Model CbC CAA on the basis of a double tax convention [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/default_path_no_value/us_model_cbc_caa_dtc.pdf (date of access: 07.12.2020).

налоговой информацией[178]; (3) Модель соглашений компетентных органов, в основе которой лежит Многосторонняя конвенция[179].

По сути, все модели соглашений компетентных органов, разработанные США, имеют двусторонний характер. Более того, согласно официальному сайту ОЭСР, США не участвуют в Многостороннем соглашении компетентных органов для целей Стандарта обмена межстрановой отчетностью 2016 года[180], к которому по состоянию на 20 августа 2020 года присоединились 88 юрисдикций[181]. Следовательно, США как в контексте автоматического обмена информацией о финансовых счетах, так и в связи с автоматическим обменом межстрановой отчетностью заключают только двусторонние соглашения компетентных органов.

Если сопоставить модели двусторонних соглашений компетентных органов, предусмотренные Действием 13 Плана BEPS, с моделями, разработанными США, то можно сделать вывод об отсутствии существенных различий. Различия в основном носят технический характер. Так, например, в статье 1 моделей США дается определение термина «налоговый год». Статья 4 моделей США более подробно регламентирует процедуру взаимодействия налоговых органов разных государств. В статье 6 моделей США уточняется, что подразумевается под «систематическим неисполнением». Таким образом, уникальность моделей США вызывает сомнения.

Особняком стоит разработанная США Модель соглашений компетентных органов, в основе которой лежит Многосторонняя конвенция. Единственным государством из 49 юрисдикций[182], с которыми США по состоянию на 4 февраля

---

[178] US Model CbC CAA on the basis of a tax information exchange agreement [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/default_path_no_value/us_model_cbc_caa_tiea.pdf (date of access: 07.12.2020).

[179] US Model CbC CAA on the basis of the MAC [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/us_model_cbc_mac_caa.pdf (date of access: 07.12.2020).

[180] Multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports of 2016 [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/cbc-mcaa.pdf (date of access: 07.12.2020).

[181] OECD's official website [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf (date of access: 20.08.2020).

[182] Обратим внимание на то, что в настоящее время США ведут переговоры по поводу заключения соглашений компетентных органов с Болгарией, Кипром, Францией, Германией,

2021 года заключили подобное соглашение компетентных органов, является Хорватия[183]. Данный пример показывает, что подход США к привязке соглашений компетентных органов к определенной правовой основе отличается от подхода, предусмотренного Действием 13 Плана BEPS. Как отмечалось ранее, Действие 13 Плана BEPS исходит из жесткой привязки двусторонних соглашений компетентных органов к двусторонним международным договорам по налоговым вопросам, а Многостороннего соглашения к Многосторонней конвенции. В США и двустороннее соглашение компетентных органов в контексте автоматического обмена межстрановой отчетностью может быть основано на Многосторонней конвенции.

Отметим, что применение соглашений компетентных органов в контексте автоматического обмена межстрановой отчетностью зависит от субъективного критерия, а именно от согласия компетентных органов. Напомним, что в контексте автоматического обмена информацией о финансовых счетах в системе FATCA, напротив, данный критерий исключается.

Так, на официальном сайте ОЭСР представлены сведения об «активированных отношениях по обмену» между США и другими юрисдикциями в связи с автоматическим обменом межстрановой отчетностью[184].

Анализ данных сведений позволил установить, что США не активировали отношения по обмену со следующими государствами-членами ЕС: Болгарией, Германией, Кипром, Румынией и Францией. Из этого списка выделяется Румыния, поскольку с остальными государствами-членами ЕС США ведут переговоры по поводу заключения соглашений компетентных органов, а значит,

---

Израилем; US Internal Revenue Service's official website [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/businesses/country-by-country-reporting-jurisdiction-status-table (date of access: 04.02.2021).

[183] Arrangement between the competent authority of the United States of America and the competent authority of the Republic of Croatia on the exchange of country-by-country reports of 2018 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/croatia_competent_authority_arrangement_cbc.pdf (date of access: 04.02.2021); отметим, что Хорватия является государством-членом ЕС, но не является членом ОЭСР.

[184] OECD's official website [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm (date of access: 07.12.2020).

вопрос об активации связанных с ними отношений по обмену видится вопросом времени. Таким образом, Румыния является единственным государством-членом ЕС, с которым США не обмениваются межстрановой отчетностью в автоматическом режиме.

Между Россией и США также нет автоматического обмена межстрановой отчетностью, о чем свидетельствует отсутствие соглашения компетентных органов, а также активированных отношений по обмену.

Если говорить об имплементации Стандарта обмена межстрановой отчетностью, то для этой цели Действием 13 Плана BEPS предусмотрено модельное законодательство. В США данный Стандарт имплементирован в Подглаву A Главы I Титула 26 Свода федеральных нормативных актов в виде параграфа 1.6038-4[185] «Информационные декларации, требуемые от определенных лиц США в отношении групп многонациональных предприятий таких лиц США».

Содержание данного параграфа показывает, что США ориентировались на модельное законодательство, но в то же время отступили от него.

Так, согласно параграфу 1.6038-4(a), «за исключением случаев, предусмотренных подпараграфом (h), каждое конечное материнское предприятие группы многонациональных предприятий США должно предоставлять ежегодную отчетность по Форме 8975, то есть межстрановую отчетность, которая содержит информацию, закрепленную в подпараграфе (d), и любую другую информацию, требуемую Формой 8975, за отчетный период, предусмотренный подпараграфом (c)». Отметим, что подпараграфы (d) и (c) полностью соответствуют статьям 4 и 5 Стандарта, соответственно.

Как указано в подпараграфе (b)(1), конечным материнским предприятием группы многонациональных предприятий США должно быть «бизнес-предприятие США» (US business entity). Под «бизнес-предприятием США»,

---

[185] US Treasury's final regulations for annual country-by-country (CbC) reporting [Electronic resource]. URL: https://www.govinfo.gov/content/pkg/FR-2016-06-30/pdf/2016-15482.pdf (date of access: 07.12.2020).

согласно подпараграфу (b)(2), понимается любое предприятие, признаваемое для целей федерального налогообложения, которое не классифицируется как траст. Единственным исключением среди трастов является «траст с сохранением доходов за его учредителем» (grantor trust), полностью или частично принадлежащий лицу, отличному от физического. Обратим внимание на то, что в подпараграф (b) имплементирована большая часть статьи 1 Стандарта.

В свою очередь, в подпараграфе (h) говорится о том, что конечное материнское предприятие группы многонациональных предприятий США не предоставляет отчетность за отчетный период, если годовой доход данной группы за предшествующий отчетный период составил менее 850 000 000 долларов США.

По состоянию на 25 октября 2020 года данная величина ниже той величины, которая предусмотрена Стандартом в евро (750 000 000 евро). Но поскольку Стандарт исходит из примерного равенства двух величин, то условно можно считать это требование соблюденным.

Между тем, в статье 14 преамбулы к параграфу 1.6038-4 такая проблема описывается. Так, группы многонациональных предприятий США могут быть обязаны предоставлять отчетность в зарубежном государстве, даже если не превышен порог, указанный в подпараграфе (h), поскольку доходы группы превышают порог, предусмотренный национальным законодательством зарубежного государства, указанный в его национальной валюте.

Также в статье 14 преамбулы говорится о высказанном отдельными комментаторами предложении снизить порог до эквивалента 40 000 000 евро в долларах США, чтобы больше групп многонациональных предприятий США были охвачены требованиями отчетности. Данное предложение не было поддержано Министерством финансов США и Службой внутренних доходов США, поскольку это создало бы дополнительную административную нагрузку и противоречило бы Стандарту.

Если говорить о существенных отличиях параграфа 1.6038-4 от Стандарта обмена межстрановой отчетностью, то данный параграф не предусматривает

категорий «замещающее материнское предприятие» и «отчитывающееся предприятие».

Как отмечается в статье 12 преамбулы к параграфу 1.6038-4, зарубежные материнские предприятия не могут назначить в качестве замещающего материнское предприятие бизнес-предприятие США. Единственное исключение в этой связи, согласно подпараграфу (j), сделано для зарубежных материнских предприятий, имеющих связь с «территориями и владениями США» (US territories and possessions)[186].

Получается, что конечное материнское предприятие США является единственным отчитывающимся предприятием, а значит, категории «конечное материнское предприятие» и «отчитывающееся предприятие», предусмотренные Стандартом, в параграфе 1.6038-4 сливаются.

Данные существенные отличия объясняют, почему в параграф 1.6038-4 не были имплементированы статья 3 и значительная часть статьи 2 Стандарта, содержащие регулирование для «замещающих материнское предприятий» и «отчитывающихся предприятий».

Что касается статьи 6 Стандарта, посвященной вопросам использованиям и конфиденциальности информации, содержащейся в межстрановой отчетности, как следует из статьи 15 преамбулы, данный вопрос регулируется параграфом 6103. Так, межстрановая отчетность квалифицируется именно как информационная декларация, поэтому на нее распространяются гарантии конфиденциальности. Квалификация ее как таковой обуславливает наличие специальных правил подачи деклараций и хранения документации, предусмотренных подпараграфами (f) и (g).

В этой же статье преамбулы продублирован режим использования из Стандарта, в соответствии с которым информация из межстрановой отчетности может быть использована лишь для целей оценки налоговых рисков.

---

[186] К территориям и владениям США относятся Американское Самоа, Гуам, Северные Марианские острова, Пуэрто-Рико и Американские Виргинские острова.

Особенно интересной видится статья 16 преамбулы, посвященная обмену информацией с зарубежными юрисдикциями. Согласно данной статье, США уделяют повышенное внимание гарантиям конфиденциальности, имеющим место в зарубежных юрисдикциях. Если они не соблюдаются, то автоматический обмен межстрановой отчетностью со стороны США может быть приостановлен. Как отмечается в статье 1 преамбулы, «возможность США приостановить обмен является дополнительным стимулом для зарубежных налоговых юрисдикций, чтобы придерживаться требований конфиденциальности, гарантий безопасности данных, ограничений надлежащего использования».

Об имплементации статьи 7 Стандарта, посвященной штрафным санкциям, говорится в статье 17 преамбулы. Так, в контексте автоматического обмена межстрановой отчетностью применяются общие положения о штрафных санкциях, предусмотренные параграфом 6038. В данном параграфе, среди прочего, предусмотрено «освобождение по разумным основаниям» (reasonable cause relief). Данное освобождение особенно актуально в связи с разным началом применения Стандарта и параграфа 1.6038-4. Так, Стандарт применяется с 1 января 2016 года (статья 8), а исследуемый параграф – с 30 июня 2016 года (подпараграф (k)). Таким образом, за период с 1 января 2016 года до 30 июня 2016 года можно воспользоваться указанным освобождением.

Также особенностью параграфа 1.6038-4 является наличие специальных правил, предусмотренных подпараграфом (d)(3), которые касаются следующих вопросов: (1) участвующее предприятие без налоговой юрисдикции резидентства; (2) определение дохода; (3) число сотрудников; (4) уплаченный подоходный налог и начисленные расходы по налогу постоянного представительства; (5) определенный доход от перевозок. Наибольший интерес среди данных вопросов представляет «определение дохода», поскольку оно вплоть до 2020 года вызывало недовольство ОЭСР при проведении внешнего контроля. Так, доход включает доход от продажи оборудования и имущества, оказания услуг, в виде роялти, процентов и премий. Между тем, он не включает платежи, полученные от других

участвующих предприятий, которые квалифицируются как дивиденды в налоговой юрисдикции резидентства плательщика.

Отметим, что в США было издано Письмо 2018-31[187], посвященное вопросам национальной безопасности в контексте автоматического обмена межстрановой отчетностью. Так, в данном Письме говорится о дополнительном исключении из правил отчетности для «определенного подрядчика в сфере национальной безопасности» (specified national security contractor). Таким статусом наделяется группа многонациональных предприятий, в которой более 50 процентов годового дохода за предшествующий отчетный период приходится на государственные контракты с Министерством обороны США или иным ведомством США, занимающимся вопросами разведки и безопасности.

Примечательно, что в России действуют схожие ограничения. Так, в соответствии с ч. 5 ст. 105.16-3 Налогового кодекса Российской Федерации[188], «страновой отчет и глобальная документация, содержащие информацию, составляющую государственную тайну, и (или) информацию, прямо и (или) косвенно свидетельствующую о военно-техническом сотрудничестве с иностранными государствами, осуществляемом в соответствии с Федеральным законом от 19 июля 1998 года № 114-ФЗ “О военно-техническом сотрудничестве Российской Федерации с иностранными государствами”, представляются в части, не содержащей информации, составляющей государственную тайну, и (или) информации, прямо и (или) косвенно свидетельствующей о военно-техническом сотрудничестве с иностранными государствами».

Ранее отмечалось, что внешний контроль в части имплементации Общего стандарта отчетности впервые состоялся в 2020 году. В контексте же имплементации Стандарта обмена межстрановой отчетностью такой контроль

---

[187] Notice 2018-31: National Security Considerations with Respect to Country-by-Country Reporting [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-18-31.pdf (date of access: 07.12.2020).

[188] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 20.07.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2020).

производится ежегодно, начиная с 2018 года. По результатам внешнего контроля публикуются соответствующие отчеты.

Так, применительно к США Отчеты 2018[189] и 2019[190] содержат одни и те же рекомендации. Первая из них касается того, чтобы категории «дохода» и «консолидированного дохода группы» в законодательстве США соответствовали минимальному стандарту, закрепленному в Действии 13 Плана BEPS, а вторая рекомендация направлена на то, чтобы США активнее заключали соглашения компетентных органов для целей Стандарта обмена межстрановой отчетностью. Согласно Отчету 2020 года[191], США учли рекомендацию, касавшуюся категории «консолидированного дохода группы». Остальные рекомендации по-прежнему актуальны для США.

§ 2.3. Соотношение частного и публичного интереса при автоматическом обмене информацией

Одним из ключевых вопросов налогового права является соотношение частного и публичного интереса. Так, под частным интересом следует понимать права налогоплательщика, а под публичным интересом – собираемость налогов. В контексте автоматического обмена информацией публичный интерес может быть обеспечен определенным уровнем налоговой открытости, а частный интерес – определенным уровнем конфиденциальности. Иными словами, соотношением частного и публичного интереса при автоматическом обмене информацией является соотношение налоговой открытости и конфиденциальности. Данная проблема становилась предметом целого ряда научных статей[192].

---

[189] OECD Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1) of 2018 [Electronic resource]. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264300057-en/index.html?itemId=/content/publication/9789264300057-en (date of access: 07.12.2020).

[190] OECD Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 2) of 2019 [Electronic resource]. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/f9bf1157-en/index.html?itemId=/content/publication/f9bf1157-en (date of access: 07.12.2020).

[191] OECD Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3) of 2020 [Electronic resource]. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/fa6d31d7-en/index.html?itemId=/content/publication/fa6d31d7-en (date of access: 07.12.2020).

[192] См., например: Жилевская Н.И. Налоговая транспарентность и международный обмен информацией в сфере налогообложения // Налоговед. – 2012. – № 8. – С. 11-15; Демин А.В.

В частности, как пишет Абдрашитова А.Ф., «установление информационного обмена между государствами, в особенности автоматического, способствует созданию “стеклянного мира”, в котором государства имеют доступ к информации о своих налоговых резидентах, об их зарубежных активах и операциях. Прозрачность предполагает отказ от режима конфиденциальности и способствование сотрудничеству государств в получении информации, что является важной составляющей в борьбе с уклонением от уплаты налогов»[193].

Налоговая открытость обеспечивается непосредственно автоматическим обменом информацией и сопутствующими ему правилами. Под данными правилами, прежде всего, понимаются правила обязательного раскрытия информации.

Отметим, что в США до 28 сентября 2018 года применялись правила добровольного раскрытия информации в рамках Программы добровольного раскрытия информации об офшорах (Offshore Voluntary Disclosure Program)[194], и FATCA изначально принимался для повышения их эффективности[195]. По справедливому замечанеию отечественных исследователей, США в принципе «уделяют особое внимание достижению именно добровольного соблюдения налогового законодательства»[196].

Так, согласно данным правилам, налогоплательщики, которые могли быть привлечены к уголовной ответственности и уплате существенных штрафов за умышленное сокрытие финансовых активов за рубежом и неуплату налогов в

Налогообложение и информация: No taxation without information // Налоговед. – 2019. – № 2. – С. 82-89.

[193] Абдрашитова А.Ф. Основные мировые тенденции развития налогового права в условиях глобализации экономики // Закон. – 2018. – № 11. – С. 76-87.

[194] US Offshore Voluntary Disclosure Program of 2014 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/offshore-voluntary-disclosure-program (date of access: 08.02.2021).

[195] US Offshore Voluntary Disclosure Program of 2014. Frequently Asked Questions and Answers [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/closing-the-2014-offshore-voluntary-disclosure-program-frequently-asked-questions-and-answers (date of access: 08.02.2021).

[196] Elena Ovcharova, Kirill Tasalov, Dina Osina. Tax compliance in the Russian Federation, the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, and the United States of America: Forcing and encouraging lawful conduct of taxpayers // Russian Law Journal. – 2019. – Vol. 7. – № 1. – P. 4-54.

отношении данных активов, в случае добровольного раскрытия информации получали: (1) освобождение от уголовной ответственности; (2) условия, на которых они могли урегулировать вопросы, связанные с уплатой налогов и штрафов.

Также под сопутствующими автоматическому обмену информацией правилами понимаются правила контролируемых иностранных компаний.

Как указывает Гаврютин С.Н., в России при имплементации Общего стандарта отчетности, среди прочих, преследовалась цель получения информации о прибыли контролируемой иностранной компании[197]. При этом автор отмечает, что «до присоединения России к CRS российские налоговые органы в подавляющем большинстве случаев могли узнать информацию о наличии контролируемой иностранной компании у российского резидента только из соответствующего уведомления налогоплательщика. Получение информации от компетентных органов иностранных государств являлось, по сути, нефункционирующим механизмом налогового администрирования, хоть и закрепленным Налоговым кодексом Российской Федерации»[198].

В свою очередь, Канашевский В.А. пишет, что «получение российским резидентом-бенефициаром дохода от деятельности КИК на свой счет в зарубежном банке потребует от него обоснования происхождения указанных средств, поскольку сведения о владельце счета и движениях по счету станут известны российским налоговым органам после 2018 г.»[199].

Иными словами, посредством института автоматического обмена информацией в США обеспечивается эффективность смежных правовых институтов, а именно института контролируемых иностранных компаний и института добровольного раскрытия информации.

---

[197] Гаврютин С.Н. Отдельные вопросы нарушений законодательства о контролируемых иностранных компаниях и ответственности за их совершение // Финансовое право. – 2020. – № 3. – С. 38-41.

[198] Гаврютин С.Н. Участие России в международном обмене налоговой информацией: влияние на правила налогообложения прибыли КИК // Финансовое право. – 2018. – № 9. – С. 35-39.

[199] Канашевский В.А. О раскрытии информации о бенефициарах офшорных компаний и трастов: текущее состояние и перспективы // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. – 2018. – № 2. – С. 81-86.

В настоящее время на международном уровне сложилась обратная ситуация, когда эффективность автоматического обмена информацией о финансовых счетах обеспечивается правилами об обязательном раскрытии информации. Тем не менее, США данным правилам, разработанным ОЭСР, не следуют и собственного аналога не имеют.

Таким образом, в США автоматический обмен информацией о финансовых счетах не обеспечен правилами обязательного раскрытия информации. Возникает вопрос, затрагивается ли при этом публичный интерес. Ответ на него может быть дан после анализа положений о конфиденциальности.

Природа данных положений такова, что, с одной стороны, они являются средством защиты прав налогоплательщика, а с другой стороны, они препятствуют налоговой открытости. Если государство, действительно, нацелено на борьбу с офшорами, то оно будет стремиться к обеспечению максимального уровня налоговой открытости. Между тем, достижение максимума будет всегда сдерживаться положениями о конфиденциальности, которые обеспечивают права налогоплательщика.

В зарубежных источниках высказывается мнение о том, что США являются глобальным офшором[200]. Такое мнение совпадает с выводами в Аналитическом отчете Сети по вопросам налоговой справедливости (Tax Justice Network) 2020 года, подготовленном в отношении США[201]. Так, США присвоено 2 место по уровню конфиденциальности (после Каймановых островов), и на мировом рынке офшорных финансовых услуг они имеют долю, равную 21,37% (после Соединенного Королевства – 15,94% и Люксембурга – 12,36%)[202].

Среди прочего, в данном Отчете сказано, что США исторически являются налоговым раем. Например, «Закон о доходе 1921 года освобождал процентный

---

[200] Forbes's official website [Electronic resource]. URL: https://www.forbes.com/sites/toddganos/2019/09/19/worlds-best-tax-haven-the-united-states/?sh=48b1f8464049 (date of access: 08.02.2021); Bloomberg's official website [Electronic resource]. URL: https://www.bloomberg.com/news/articles/2018-01-30/u-s-seen-as-world-s-second-biggest-tax-haven-after-switzerland (date of access: 08.02.2021).

[201] Financial Secrecy Index 2020. Narrative Report on United States of America [Electronic resource]. URL: https://fsi.taxjustice.net/PDF/UnitedStates.pdf (date of access: 08.02.2021).

[202] Ibid.

доход по банковским вкладам, открытым нерезидентами США, что было прямо оправдано в то время как мера по привлечению зарубежного капитала (лиц, уклоняющихся от налогов), в США: прямое указание на намерение налогового рая. Как отмечал Комитет путей и средств Палаты представителей Конгресса США, “это должно стимулировать иностранцев-нерезидентов и зарубежные корпорации к проведению финансовых операций через учреждения в США”». Представляется, что до настоящего времени ситуация не поменялась.

Анализ положений о конфиденциальности, предусмотренных в международных договорах, межправительственных соглашениях и национальном праве США, также позволяет сделать вывод о том, что США могут стать глобальным офшором.

Во-первых, как отмечалось ранее, соглашения об избежании двойного налогообложения и соглашения об обмене налоговой информацией, заключенные США, Многосторонняя конвенция о взаимной административной помощи по налоговым вопросам 1988 года с учетом оговорок, сделанных США, исключают штаты и местное самоуправление из обмена информацией, в целом, и автоматического обмена информацией, в частности.

Во-вторых, как было указано ранее, межправительственные соглашения для целей имплементации FATCA, заключенные по Модели 1А, не требуют от США предоставления другой юрисдикции сведений о бенефициаром собственнике.

В-третьих, как отмечают зарубежные исследователи, «в США корпорации учреждаются в соответствии с правилами регистрации штатов, каждый из которых имеет свои правила предоставления информации о должностных лицах, директорах и управляющих. Между тем, ни один из штатов не требует при регистрации предоставления информации о личности физических лиц, которые осуществляют конечный контроль в отношении юридических лиц (бенефициарная собственность). Более того, на федеральном уровне отсутствует

режим, который скоординировал или дополнил бы информацию, которая собирается в соответствии с режимами, действующими в штатах»[203].

В свою очередь, Яковлев С.Ю. пишет, что «сейчас в штатах Вайоминг, Делавэр и Невада, регистрируя компанию, не нужно сообщать, кто ее истинный владелец. Вся бумажная работа выполняется фирмами-агентами быстро, дешево и без лишних вопросов. По адресу лишь одной такой фирмы в Делавэре зарегистрировано без малого 300 тыс. организаций, включая крупнейшие американские корпорации»[204].

Так, согласно параграфу 18-201(a) Закона «О компаниях с ограниченной ответственностью», который представлен в Главе 18 Титула 6 Свода законов штата Делавэр[205], «чтобы учредить компанию с ограниченной ответственностью, 1 лицо или более уполномоченных лиц должны составить свидетельство о регистрации». В данном свидетельстве должны быть указаны: (1) название компании с ограниченной ответственностью; (2) адрес зарегистрированного офиса, а также имя и адрес зарегистрированного агента для вручения судебных документов; (3) иная информация по усмотрению членов компании с ограниченной ответственностью. Видно, что этим перечнем, действительно, не предусмотрено раскрытие сведений о бенефициарной собственности.

Отметим, что в Отчете о взаимной оценке ФАТФ 2016 года, составленном в отношении США[206], сказано, что США частично соблюдают[207] Рекомендацию 10. Напомним, что именно эта Рекомендация касается бенефициарной собственности. Так, в данном Отчете было указано на следующие недочеты:

---

[203] Financial Secrecy Index 2020. Narrative Report on United States of America [Electronic resource]. URL: https://fsi.taxjustice.net/PDF/UnitedStates.pdf (date of access: 08.02.2021).

[204] Яковлев С.Ю. План BEPS // Налоговед. – 2016. – № 7. – С. 68-75.

[205] Delaware Code [Electronic resource]. URL: http://delcode.delaware.gov/ (date of access: 08.02.2021).

[206] Mutual Evaluation Report on the United States' measures to combat money laundering and terrorist financing of 2016 [Electronic resource]. URL: https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/mer4/MER-United-States-2016.pdf (date of access: 08.02.2021).

[207] ФАТФ предусматривает четыре оценки соответствия Рекомендациям: (1) «соблюдает»; (2) «значительно соблюдает»; (3) «частично соблюдает»; (4) «не соблюдает».

1) отсутствие требований комплексной правовой проверки клиентов с тем, чтобы установить и проверить личность бенефициарных собственников;
2) инвестиционные советники прямо не охвачены требованиями Закона о банковской тайне[208] (некоторые инвестиционные советники косвенно охвачены через аффилированность с банками, банковскими холдинговыми компаниями и брокерами-дилерами);
3) финансовые учреждения, отличные от действующих в секторе ценных бумаг и производных финансовых инструментов (деривативов), прямо не обязаны устанавливать и проверять личность лиц, уполномоченных действовать от имени клиентов;
4) финансовые учреждения прямо не обязаны понимать и получать информацию о цели и предполагаемой природе бизнес-отношений;
5) финансовые учреждения не обязаны понимать структуру собственности и контроля клиентов, являющихся юридическими лицами или структурами.

В марте 2020 года ФАТФ принял Третий расширенный последующий отчет[209], в котором изменил оценку соответствия Рекомендации 10 для США с «частично соблюдают» на «значительно соблюдают», поскольку в США было принято соответствующее законодательство.

Так, в США был принят параграф 1010.230 «Требования бенефициарной собственности для клиентов-юридических лиц» Титула 31 Свода федеральных нормативных актов США[210]. В соответствии с подпараграфом (a) данного параграфа, «охваченные финансовые учреждения обязаны создать и применять

---

[208] Bank Secrecy Act of 1970 [Electronic resource]. URL: https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-84/pdf/STATUTE-84-Pg1114-2.pdf (date of access: 08.02.2021); впоследствии был инкорпорирован в Титулы 12 (параграфы 1829, 1951-1959), 18 (параграфы 1956-1957, 1960) и 31 (параграфы 5311-5314, 5316-5332) Свода законов США.

[209] 3rd Enhanced Follow-up Report & Technical Compliance Re-Rating on the United States' measures to combat money laundering and terrorist financing of 2020 [Electronic resource]. URL: https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/fur/Follow-Up-Report-United-States-March-2020.pdf (date of access: 08.02.2021).

[210] US Code of Federal Regulations [Electronic resource]. URL: https://www.govinfo.gov/content/pkg/CFR-2016-title31-vol3/pdf/CFR-2016-title31-vol3-sec1010-230.pdf (date of access: 08.02.2021).

письменные процедуры, которые разумным образом разработаны для установления и проверки бенефициарных собственников клиентов-юридических лиц, и включить такие процедуры в программу по соблюдению требований о противодействии отмыванию доходов».

Тем не менее, в Отчете отмечается, что в законодательстве США по-прежнему отсутствуют детализированные требования к бенефициарной собственности, поэтому США не «соблюдают», а «значительно соблюдают» Рекомендацию 10.

На первый взгляд кажется, что между Отчетом Сети по вопросам налоговой справедливости, международной неправительственной организации, и Отчетом ФАТФ, международной межправительственной организации, есть противоречие. На самом деле это не совсем так. Юридически США, действительно, приняли законодательство о бенефициарной собственности. Фактически же оно не является достаточно эффективным ввиду имеющихся в нем лакун.

Так, в Отчете Сети по вопросам налоговой справедливости отмечается, что «новое регулирование содержит ряд существенных пробелов, включая возможность старшего менеджера компании быть идентифицированным в качестве бенефициарного собственника, если нет лица, которое прямо или косвенно владеет 25% корпоративного клиента банка. Далее банки могут полагаться на информацию о бенефициарной собственности, предоставленную представителем клиента, который не обязан подтвердить достоверность информации, он должен просто предоставить информацию, основываясь на имеющихся у него сведениях. Иными словами, если компания направляет административного помощника для выполнения бумажной работы, который при этом не знает или не понимает корпоративной структуры в достаточной степени, чтобы указать бенефициарных собственников, то он может указать, что бенефициарные собственники отсутствуют или предоставить недостоверную информацию. При этом ни банк, ни компания не будут нести ответственности за недостоверную информацию».

Возможно, в будущем данные лакуны будут закрыты, и США не будут восприниматься как глобальный офшор. Рассуждения в этом направлении не лишены перспектив, поскольку уже сейчас в Конгрессе США рассматривается проект Закона «О корпоративной открытости» 2019 года[211]. Согласно данному законопроекту, новые и уже существующие малые корпорации и компании с ограниченной ответственностью (далее – LLC) будут обязаны раскрывать информацию о своих бенефициарных собственниках. При этом бенефициарным собственником будет являться физическое лицо, которое: (1) осуществляет существенный контроль над корпорацией или LLC; (2) владеет 25% или более имущественных прав в корпорации или LLC; (3) получает существенную экономическую выгоду от активов в корпорации или LLC.

Также рассматриваемый законопроект предусматривает гражданско-правовые и уголовно-правовые санкции в виде штрафа, лишения свободы на срок до трех лет как за предоставление недостоверной информации о бенефициарной собственности, так и за умышленное непредоставление полной или актуальной информации о бенефициарной собственности.

Тем не менее, в настоящее время США как глобальный офшор могут быть крайне привлекательными для иностранцев. Сведения об их финансовых счетах передаются на основе перечня, представленного в межправительственных соглашениях, заключенных по Модели 1А. Напомним, что данный перечень не предусматривает раскрытия информации о бенефициарных собственниках. Следовательно, для иностранца достаточно создать промежуточное звено между собой и финансовым учреждением США, чтобы сведения о его финансовых счетах не были предметом автоматического обмена информацией.

Отметим, что у гражданина США нет такой возможности. Так, сведения о нем будут собираться и передаваться в Службу внутренних доходов США по

---

[211] Corporate Transparency Act of 2019 (Bill) [Electronic resource]. URL: https://www.congress.gov/bill/116th-congress/house-bill/2513#:~:text=Corporate%20Transparency%20Act%20of%202019%20This%20bill%20requires,companies%20to%20disclose%20information%20about%20their%20beneficial%20owners (date of access: 08.02.2021).

правилам Общего стандарта отчетности, который предусматривает раскрытие информации о бенефициарном собственнике. Напомним, что обязательства государства, заключающего с США межправительственное соглашение, имплементирующее FATCA, совпадают с теми, что закреплены в Общем стандарте отчетности, чего нельзя сказать об обязательствах США.

Иными словами, США обеспечивают свой публичный интерес не за счет правил о налоговой открытости, а посредством правил о конфиденциальности. Именно этим можно объяснить то, что в США автоматический обмен информацией о финансовых счетах не обеспечен правилами обязательного раскрытия информации.

Такое положение вещей в США приводит к двойственным последствиям. С одной стороны, достигается баланс между частным и публичным интересом, поскольку и частный, и публичный интерес обеспечены правилами о конфиденциальности. С другой стороны, правила об автоматическом обмене информацией становятся видимостью налоговой открытости в контексте США. Подобный пример может быть губительным для глобальной системы автоматического обмена информацией, поскольку публичный интерес одного государства достигается в ущерб публичным интересам других.

Если говорить об иной стороне положений о конфиденциальности, то они одновременно являются средствами защиты прав налогоплательщика при автоматическом обмене информацией.

В национальном праве США они представлены в: (1) Конституции США 1787 года[212]; (2) Титуле 26 Свода законов США; (3) Титуле 26 Свода федеральных нормативных актов США. Однако судебная практика демонстрирует, что налогоплательщики предпочитают ссылаться не столько на положения Кодекса внутренних доходов или развивающие его нормы положения Свода федеральных нормативных актов, сколько на положения Конституции США для защиты своих прав в контексте автоматического обмена информацией.

---

[212] Constitution of the United States of 1787 [Electronic resource]. URL: https://constitution.congress.gov/constitution/ (date of access: 08.02.2021).

Так, в деле Crawford et al v. United States Department of the Treasury et al (далее – Crawford I)[213] истцы обратились в суд с тем, чтобы запретить ответчикам применение FATCA, межправительственных соглашений, заключенных Министерством финансов США, для замены FATCA в подписавших их странах, и Отчетности о зарубежных банках и финансовых счетах (далее – FBAR)[214], администрируемой Сетью по противодействию финансовым преступлениям (подразделение финансовой разведки США).

Более конкретно истцы ходатайствовали о «предварительном судебном запрете» (preliminary injunction) в связи со следующими требованиями:

1) признать незаконный характер межправительственных соглашений, заключенных Министерством финансов США с Канадой, Чехией, Израилем и Швейцарией;
2) признать незаконный характер положений о предоставлении информации FATCA и межправительственных соглашений, применяемых не к истцам, а к зарубежным финансовым учреждениям;
3) признать незаконный характер требований отчетности в отношении зарубежных банковских счетов FATCA, межправительственных соглашений и FBAR;
4) признать незаконный характер налога в размере 30%, установленного FATCA в отношении платежей в пользу зарубежных финансовых учреждений от источников в США, когда данные финансовые учреждения выбирают не предоставлять отчетность в Службу внутренних доходов США о банковских счетах своих клиентов из США;

---

[213] Crawford et al v. United States Department of the Treasury et al, No. 3:2015cv00250 – Document 30 (S.D. Ohio 2015) [Electronic resource]. URL: https://law.justia.com/cases/federal/district-courts/ohio/ohsdce/3:2015cv00250/185901/30/ (date of access: 08.02.2021).

[214] «Foreign bank and financial account requirements» – требования в Законе о банковской тайне, согласно которым лица США, имеющие счет в зарубежном государстве, сумма по которому превышает 10 000 долларов США, должны предоставить информацию по этому счету в Министерство финансов США (за неумышленное нарушение установлен штраф в размере 10 000 долларов США, а за умышленное – в размере 100 000 долларов США или в размере половины суммы в зависимости от того, какая сумма больше).

5) признать незаконный характер налога в размере 30%, установленного FATCA в отношении владельцев счета, которые используют свое законом предусмотренное право не указывать себя в качестве граждан США своим банкам и не совершают отказ от права на защиту информации о своих счетах, предусмотренного зарубежным правом;
6) признать незаконный характер санкции, установленной Законом о банковской тайне за «умышленное» непредоставление FBAR.

Для того чтобы применить предварительный запрет суду было необходимо исследовать следующие вопросы: (1) вероятность успеха истца по существу спора; (2) спасет ли предварительный судебный запрет истца от непоправимого ущерба; (3) причинит ли предварительный судебный запрет ущерб другим лицам; (4) будет ли учтен публичный интерес при вынесении предварительного судебного запрета.

С точки зрения ответчиков, у истцов не было основания для такого иска, поэтому их успех по существу спора был маловероятен. Так, основание для иска включает в себя три элемента: (1) истцы должны понести фактические убытки; (2) должна быть связь между убытками и оспариваемым действием; (3) должна быть высокая вероятность того, что ущерб будет компенсирован в случае вынесения благоприятного для истцов решения суда.

Таким образом, требования FATCA, межправительственных соглашений и FBAR должны быть оспорены физическим лицом, которое понесло признаваемый судом ущерб. Между тем, среди истцов в рассматриваемом деле не нашлось ни одного, кто соответствовал бы данному условию.

Так, сенатор Пол не заявил об ущербе в отношении себя как физического лица. Ущерб Сенату США, о котором он заявил, был абсолютно абстрактный. Ни один из других истцов не заявил, что он или она понесли или понесут убытки в связи с налогом у источника, установленным FATCA. Также ни один из истцов не является зарубежным финансовым учреждением или недобросовестным владельцем счета, к которым применялся бы данный налог. Более того, все истцы, за исключением Марка Кроуфорда, живут в юрисдикциях, в которых зарубежные

финансовые учреждения не платят налог у источника, установленный FATCA. Также ни один из истцов не заявил о том, что на них распространяются требования параграфа 6038D или FBAR.

На наш взгляд, основание для иска было у Марка Кроуфорда, являвшегося гражданином США, проживавшим в Албании, с которой у США до сих пор отсутствует межправительственное соглашение. Так, один из банков в Албании отказал ему в открытии брокерского счета, что затронуло финансовые интересы этого истца.

Данная ситуация абсолютно аналогична той, что сложилась в России и была рассмотрена ранее в контексте клиентов-граждан Российской Федерации, которые одновременно являются налоговыми резидентами США на основании критерия долгосрочного пребывания. В этой связи в деле US v. Greenfield[215], рассмотренном в США, было отмечено, что «административная нагрузка, связанная с соблюдением FATCA, может быть причиной, по которой зарубежные финансовые учреждения “выберут просто не предлагать или остро ограничить доступ к счетам американцам вместо того, чтобы следовать требованиям FATCA”».

Между тем, суд посчитал, что основание для иска у Марка Кроуфорда также отсутствует, поскольку нет прямой связи между фактическими убытками и действиями ответчиков, которые не несут ответственности за решения, принимаемые зарубежными банками.

Несмотря на то что истцы проиграли дело, средства защиты прав налогоплательщика, которыми они воспользовались, представляются верными. Это доказывает зарубежная судебная практика[216].

Так, истцы заявили, что требования отчетности, предусмотренные FATCA, FBAR и межправительственными соглашениями с Канадой, Швейцарией, Чехией

---

[215] United States v. Greenfield, No. 15-543 (2d Cir. 2016) [Electronic resource]. URL: https://cases.justia.com/federal/appellate-courts/ca2/15-543/15-543-2016-08-01.pdf?ts=1470061806 (date of access: 08.02.2021).

[216] Судебная практика Канады, Израиля и Франции будет проанализирована в настоящем исследовании ниже.

и Израилем, нарушают предусмотренные V Поправкой права граждан США, проживающих в зарубежном государстве. Но суд не согласился с тем, что граждане США, проживающие за рубежом, отличаются в своем правовом положении от граждан США, проживающих в США, поскольку требования отчетности одинаковы для всех граждан США.

Далее суд указал, что истец может оспорить действие федерального правительства со ссылкой на оговорку о надлежащей правовой процедуре (V Поправка) на тех же основаниях, что и действие штата со ссылкой на оговорку о равной защите (XIV Поправка). Между тем, в рассматриваемом деле оспариваемые положения, с точки зрения суда, имеют законную цель. Так, например, «требование отчетности, установленное FATCA, направлено на решение проблемы использования офшорных счетов с целью уклонения от уплаты налогов, на усиление системы добровольного соблюдения требований налогового законодательства посредством помещения налогоплательщиков, которые имеют доступ к возможностям офшорного инвестирования, в равное положение с налогоплательщиками из США, которые инвестируют в США».

Таким образом, оспариваемые требования не являются произвольными или дискриминационными, поэтому положения о равной защите и надлежащей правовой процедуре соблюдены.

Также истцы ссылались на VIII Поправку, содержащую оговорку о чрезмерных штрафах, но суд отказал им в этом средстве защиты прав налогоплательщика, поскольку «налог у источника с зарубежных финансовых учреждений в размере 30%, предусмотренный параграфом 1471(a), никогда не будет применен к ним, так как они физические лица, а не зарубежные финансовые учреждения».

Суд отметил, что истцы не продемонстрировали, что налоги, установленные FATCA, и санкции за непредоставление FBAR непропорциональны тяжести их деяния. Более того, суд указал, что VIII Поправка применяется к платежам, которые являются «наказанием за правонарушение», а не к налогам.

Таким образом, VIII Поправка является ненадлежащим средством защиты прав налогоплательщика при обжаловании требований FATCA.

Впоследствии эти же истцы, но в расширенном составе[217], обратились в суд[218] с ходатайством подать скорректированный и пересмотренный иск. Данный иск касался уже не предварительного судебного запрета, а «судебной защиты в форме определения прав и обязанностей сторон» (declaratory relief) и «судебного запрета» (injunctive relief).

Скорректированный и пересмотренный иск содержал два дополнительных требования, которые касались обжалования положений FATCA и межправительственных соглашений о предоставлении информации как неконституционных. В данном случае истцы обосновывали неконституционность ссылкой на IV Поправку, защищающую от необоснованных обысков и арестов со стороны государства. Также перечень обжалуемых межправительственных соглашений, представленный в изначальном иске, был дополнен подобными соглашениями с Францией и Данией.

Интересная особенность, которую отметил суд, заключается в том, что среди всех обжалуемых межправительственных соглашений на момент подачи иска не имело юридической силы подобное соглашение с Израилем[219]. Как следствие, в отношении граждан США, проживающих в Израиле, действовало не оно, а непосредственно FATCA. Но Министр финансов США, воспользовавшись своим правом, не применял параграф 1471 Кодекса внутренних доходов США к финансовым учреждениям Израиля и недобросовестным владельцам счетов.

---

[217] К первоначальному составу истцов присоединились Катерина Джонсон, Лоис Кюттель и Ричард Адамс.

[218] Crawford et al v. United States Department of the Treasury et al, No. 3:2015cv00250 – Document 42 (S.D. Ohio 2016) (далее – Crawford II) [Electronic resource]. URL: https://law.justia.com/cases/federal/district-courts/ohio/ohsdce/3:2015cv00250/185901/42/ (date of access: 08.02.2021).

[219] Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the State of Israel to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA of 2014 [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Agreement-Israel-6-30-2014.pdf (date of access: 08.02.2021).

Также судом было указано на особенность межправительственного соглашения со Швейцарией[220], которая заключается в том, что статья 5 данного соглашения не может быть применена. Ее применение ограничено ввиду того, что Сенат США не ратифицировал Протокол 2009 года[221] к соглашению об избежании двойного налогообложения между США и Швейцарией[222]. Так, согласно статье 5(1), США «могут делать групповые запросы <…> на основе агрегированной информации, предоставленной в Службу внутренних доходов США». Но далее указано, что «такие запросы должны быть основаны на статье 26 соглашения об избежании двойного налогообложения между США и Швейцарией в редакции Протокола 2009 года».

Отметим, что истцам было вновь отказано в иске ввиду отсутствия основания. Большинство из них скорректировали требования по форме, но не по содержанию. Так, например, сенатор Пол заявил, что он «имеет и будет иметь конкретный и точный ущерб из-за невозможности проголосовать против межправительственных соглашений, имплементирующих FATCA. Данный ущерб был причинен неконституционным и незаконным способом создания данных соглашений. Его можно компенсировать, если признать межправительственные соглашения принятыми за пределами конституционных и законных полномочий». Иными словами, три элемента основания для иска представлены формально, с чем суд категорически не согласился.

Сенатору Полу было рекомендовано использовать в качестве средства защиты прав свои законодательные полномочия, с помощью которых он мог бы отменить оспариваемые требования отчетности и санкции.

---

[220] Agreement between the United States of America and Switzerland for Cooperation to Facilitate the Implementation of FATCA of 2013 [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Agreement-Switzerland-2-14-2013.pdf (date of access: 08.02.2021).

[221] Convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income of 1996 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/swiss.pdf (date of access: 08.02.2021).

[222] Protocol Amending the Convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income of 2009 [Electronic resource]. URL: https://www.congress.gov/112/cdoc/tdoc1/CDOC-112tdoc1.pdf (date of access: 08.02.2021).

Ранее суд отметил, что у Марка Кроуфорда отсутствует основание для иска ввиду отсутствия прямой связи между фактическими убытками и действиями ответчиков, которые не несут ответственности за решения, принимаемые зарубежными банками. В скорректированном и пересмотренном иске Марк Кроуфорд уточнил, что ущерб был причинен вследствие отказа Саксо Банка, расположенного в Копенгагене, в предоставлении обслуживания. Отказ был мотивирован наличием у этого истца гражданства США. Но суд вновь не установил прямой связи между действиями ответчиков и фактическими убытками.

Тогда истцы сослались на дело Warth v. Seldin[223], в котором было установлено, что косвенного ущерба достаточно как одного из элементов основания для иска. Но суд возразил со ссылкой на дело Village of Arlington Heights v. Metro. Housing Dev. Corp.[224], в котором было определено, что обоснование ущерба не должно происходить через рассуждения о возможных действиях третьих лиц, не находящихся перед судом. Также в данном деле был сформулирован стандарт «существенной вероятности» (substantial probability), с помощью которого определяется вероятность изменения третьим лицом своего решения в отношении истца после вынесения судом решения в пользу последнего.

По мнению суда, нет «существенной вероятности», что Саксо Банк изменит свое решение об отказе в предоставлении обслуживания Марку Кроуфорду, если он примет решение в его пользу.

Таким образом, суд отказал в иске по следующим 3 причинам, которые сводятся к одной общей – отсутствие основания:

1) ни один из истцов не столкнулся с нарушением охраняемого законом права, которое являлось бы конкретным и точным, фактическим и неизбежным, не предполагаемым и не гипотетическим;

---

[223] Warth v. Seldin, 422 U.S. 490 (1975) [Electronic resource]. URL: https://supreme.justia.com/cases/federal/us/422/490/ (date of access: 08.02.2021).

[224] Arlington Heights v. Metropolitan Housing Dev. Corp., 429 U.S. 252 (1977) [Electronic resource]. URL: https://supreme.justia.com/cases/federal/us/429/252/ (date of access: 08.02.2021).

2) заявленный ущерб не проистекает напрямую из действий ответчиков – он проистекает из действий независимых третьих лиц;
3) нет оснований полагать, что решение суда в пользу истцов компенсирует заявленный ущерб.

Из проанализированного решения суда следует, что IV Поправка не является надлежащим средством защиты прав налогоплательщика при обжаловании требований FATCA, но в зарубежной судебной практике налогоплательщики к подобному средству защиты прав обращались[225]. Также из данного решения суда следует, что истцами, которые потенциально имеют основание для подобного иска, являются зарубежные финансовые учреждения, но для них возможности ссылки на Конституцию США 1787 года весьма ограничены. Следовательно, им потребуются иные средства защиты прав.

В 2017 году истцы обжаловали рассмотренное выше решение суда (Crawford III). Но апелляционный суд поддержал решение суда первой инстанции, отметив при этом, что «FATCA возлагает широкий спектр обязанностей по предоставлению отчетности на физических лиц и зарубежные финансовые учреждения, которые, подобно многим мерам правительства, влекут за собой денежные и иные издержки, связанные с их исполнением. Межправительственные соглашения, конечно же, являются частью беспрецедентной схемы международного налогового сотрудничества. А санкция за несоблюдение правил FBAR <…> чрезмерна: теоретически можно получить штраф на 100 000 долларов за непредоставление отчетности по зарубежному счету, остаток по которому равен 10 000,01 доллара».

Такая правовая позиция национальных судов США вполне логична, поскольку, как пишут представители зарубежной доктрины, «основной принцип FATCA заключается в презумпции того, что каждый финансовый счет, открытый

[225] Это будет продемонстрировано далее на примере судебных дел, рассмотренных в Канаде и Израиле.

гражданами США за рубежом, потенциально используется для цели уклонения от уплаты налогов в США»[226].

Отметим, что для защиты своих прав граждане США, проживающие за рубежом, пытались обжаловать межправительственные соглашения, имплементирующие FATCA, не только в судах США, но и за их пределами.

Так, например, в Канаде было рассмотрено дело Virginia Hillis and Gwendolyn Louise Deegan v. the Attorney General of Canada and the Minister of National Revenue (далее – Deegan I)[227], в котором истцы пытались оспорить Закон об имплементации соглашения между Канадой и США об усиленном обмене налоговой информацией (далее – Закон об имплементации межправительственного соглашения между Канадой и США)[228] и статьи 263-269 Закона о подоходном налоге[229]. Обжалование происходило по двум основаниям: (1) данные нормативно-правовые акты приняты за пределами полномочий; (2) они являются неконституционными или иначе нарушают права, предусмотренные Хартией прав и свобод Канады (далее – Хартия)[230]. Отметим, что данные основания совпадают с теми, что имели место в деле Crawford II, проанализированном выше.

Данное дело рассматривалось в ускоренном порядке, поскольку решение по нему должно было быть вынесено до передачи соответствующей информации в Службу внутренних доходов США. С учетом этого обстоятельства, суд отложил рассмотрение вопроса о конституционности оспариваемых нормативно-правовых

---

[226] Angelo Venardos. CRS – Will it really be ‘Son of FATCA’? // Trusts & Trustees. – 2016. – Vol. 22. – № 5. – P. 545-552.

[227] Virginia Hillis and Gwendolyn Louise Deegan v. the Attorney General of Canada and the Minister of National Revenue, September 16, 2015 [Electronic resource]. URL: https://decisions.fct-cf.gc.ca/fc-cf/decisions/en/119873/1/document.do (date of access: 08.02.2021).

[228] Canada–United States Enhanced Tax Information Exchange Agreement Implementation Act of 2014 [Electronic resource]. URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/C-10.58/page-2.html (date of access: 08.02.2021).

[229] Income Tax Act of 1985 [Electronic resource]. URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/i-3.3/ (date of access: 08.02.2021).

[230] Является Частью I Конституционного акта 1982 года, который представляет собой Приложение B к Закону о Канаде 1982 года (Соединенное Королевство); Constitution Act of 1982 [Electronic resource]. URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/const/page-15.html (date of access: 08.02.2021).

актов и вопроса о том, были ли они приняты за пределами полномочий, и вернулся к их рассмотрению в деле Gwendolyn Louise Deegan and Kazia Highton v. the Attorney General of Canada and the Minister of National Revenue (далее – Deegan II)[231], рассмотренном 22 июля 2019 года.

Как и в деле Crawford II, истцы заявили, что обжалуемые положения[232] приводят к «необоснованному изъятию» (unreasonable seizure) финансовой информации, принадлежащей лицам США в Канаде, что противоречит статье 8 Хартии. Также, подобно истцам в деле Crawford I, они указали на то, что данные положения возлагают бремя на таких лиц по признаку их гражданства, национального или этнического происхождения, что является нарушением статьи 15 Хартии. Истцы отметили, что данные нарушения не являются разумными ограничениями их права на частную жизнь и права на равное обращение, как это установлено статьей 1 Хартии. При этом они отказались от изначального заявления о том, что обжалуемые положения приняты за пределами полномочий.

Но, прежде чем рассмотреть данное дело по существу, суду было необходимо решить несколько предварительных вопросов. Среди прочего, было необходимо установить, имеют ли истцы основание для иска, чтобы оспорить конституционность обжалуемых положений. Напомним, что отсутствие основания для иска стало препятствием для истцов в деле Crawford I.

Ответчики обратились к суду с просьбой установить, действуют ли истцы: (1) «в своих интересах» (standing as of right) или (2) «в публичных интересах» (public interest standing). От установления этого факта зависело, какие средства судебной защиты доступны для истцов. Если это свои интересы, то применима статья 24 Хартии. Если это публичные интересы, то применима статья 52 Хартии.

Суд пришел к выводу, что у истцов нет основания для действия в своих интересах, поскольку отсутствуют доказательства того, что их права были

---

[231] Gwendolyn Louise Deegan and Kazia Highton v. the Attorney General of Canada and the Minister of National Revenue, July 22, 2019 [Electronic resource]. URL: https://decisions.fct-cf.gc.ca/fc-cf/decisions/en/418707/1/document.do (date of access: 08.02.2021).

[232] Напомним, что таковыми являются Закон об имплементации межправительственного соглашения между Канадой и США и Часть XVIII Закона о подоходном налоге.

напрямую затронуты обжалуемыми положениями, а рассуждения о том, что они будут затронуты в будущем, не приемлемы.

Но, в отличие от США, в Канаде допустима подача иска в защиту публичных интересов. Для того чтобы у истцов возникло такое право, необходимо соблюдение трех критериев: (1) дело должно представлять серьезный вопрос, рассмотрение которого относится к компетенции суда; (2) сторона, подающая иск, должна принимать реальное участие и проявлять неподдельный интерес в исходе дела; (3) с учетом ряда факторов поданный иск должен быть разумным и эффективным средством для разрешения дела в суде.

В результате, суд установил, что среди истцов для мисс Дееган указанные критерии соблюдаются, тогда как для мисс Хайтон нет. Ей была предоставлена возможность получить «средство судебной защиты в форме определения прав и обязанностей сторон» (declaratory relief).

При этом суду было важно установить, в чем будет заключаться его решение: (1) либо в «установлении конституционного факта» (constitutional finding), когда такое решение имеет значение только для сторон; (2) либо в виде «формального конституционного объявления» (formal constitutional declaration), которое обязательно для всех и влечет за собой отмену закона. Суд был настроен на вынесение второго на основании решения Верховного суда Канады по делу Windsor (City) v. Canadian Transit Co.[233].

Согласно статье 8 Хартии, «каждый имеет право на защиту от необоснованных обысков или арестов».

Ответчики допустили, что обжалуемые положения приводят к изъятию информации о владельце счета, являющемся лицом США. По их мнению, у истцов нет разумных оснований ожидать соблюдения режима тайны частной жизни в контексте банковской информации, а потому ее изъятие является обоснованным.

---

[233] Windsor (City) v. Canadian Transit Co., December 8, 2016 [Electronic resource]. URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/16279/index.do (date of access: 08.02.2021).

По мнению истцов, на основании обжалуемых положений канадские финансовые учреждения передают банковскую информацию о неисчисляемом количестве Канадцев в налоговый орган Канады без предварительного судебного разрешения или контроля со стороны государства, после чего он передает ее в Службу внутренних доходов США. В результате, подобные «немотивированные запросы» и изъятия информации нарушают право на тайну частной жизни.

При рассмотрении этого вопроса суд обратился к решению Goodwin v. British Columbia (Superintendent of Motor Vehicles)[234], в котором было сформулировано, что статья 8 Хартии «допускает мотивированные обыски и аресты в знак признания того, что законный интерес государства при достижении его целей или при исполнении законов иногда требует определенной доли вмешательства в сферу частных интересов».

Чтобы ответить на вопрос о том, является ли изъятие информации мотивированным, суду было необходимо соотнести между собой потенциальный ущерб для Канады и ту степень, в какой будут нарушены права лиц США, предусмотренные статьей 8 Хартии.

Так, суд заявил, что выгода, которую получат лица, на которых распространяются оспариваемые положения, от неисполнения обязанностей, предусмотренных американским налоговым законодательством, перевешивается необходимостью защиты Канады, в целом, и ее экономики, в частности, от экономических последствий применения FATCA.

Суд отметил, что наряду с обжалуемыми положениями в Канаде применяется Общий стандарт отчетности, который был имплементирован в виде Части XIX Закона о подоходном налоге. С учетом того, что системы автоматического обмена информацией между странами не имеют существенных различий, а сам автоматический обмен информацией между странами получил международное признание, передача информации о лицах США в Службу

---

[234] Goodwin v. British Columbia (Superintendent of Motor Vehicles), October 16, 2015 [Electronic resource]. URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/15550/index.do (date of access: 08.02.2021).

внутренних доходов США на основании оспариваемых положений является обоснованной.

Представляется, что подход суда к сравнению двух систем[235] был весьма упрощенным. Так, в качестве отличий Общего стандарта отчетности были названы: (1) концепция налогового резидентства; (2) отсутствие санкций за несоблюдение требований; (3) ориентация на межгосударственный подход. Тем не менее, ранее в настоящем исследовании было продемонстрировано, что этим различия двух систем не ограничиваются.

Иным аргументом для суда стало то, что банковская информация передается в США при соблюдении режима конфиденциальности, установленного соглашением об избежании двойного налогообложения между Канадой и США, а потому на нее распространяются ограничения, связанные с ее использованием. Было отмечено, что при передаче информации в рамках подсистемы, в которой FATCA применяется исключительно как закон, имеющий экстерриториальное действие, подобных гарантий не было бы.

Таким образом, суд пришел к выводу о том, что, хотя обжалуемые положения предусматривают изъятие информации о счетах, подобное изъятие не является необоснованным, а потому отсутствует нарушение статьи 8 Хартии.

Статья 15 Хартии предусматривает, что «все физические лица равны перед законом, имеют право на равную защиту и равные привилегии, предусмотренные законом, без дискриминации, в частности, без дискриминации по признаку расы, национального или этнического происхождения, цвета кожи, религии, пола, возраста, умственных или физических способностей».

Согласно обжалуемым положениям, лица США, проживающие в Канаде, сталкиваются с экстерриториальным применением налогообложения другим государством и, как следствие, с необходимостью соблюдения налогового законодательства этого государства, тогда как граждане Канады, не являющиеся лицами США, с подобным не сталкиваются. Лица США имеют дело с более

[235] Под «двумя системами» понимаются системы автоматического обмена информацией о финансовых счетах: (1) сформировавшаяся вокруг FATCA; (2) разработанная ОЭСР.

обременительным налогообложением и связанными с ним требованиями. Это дискриминирует их по признаку гражданства и национального происхождения, поскольку им отказано в полноценном членстве в канадском обществе: они не имеют защиты, проистекающей из государственного суверенитета.

Так, истцы заявили, что, среди прочего, оспариваемые положения ограничивают их доступ к финансовым услугам. От них может потребоваться представление дополнительных доказательств места рождения, резидентства и гражданства при открытии счета или владении им. Также им приходится тратить значительные суммы на специалистов по бухгалтерскому учету и налогам, чтобы учесть обязательства, возложенные на них США, или освободиться от этих обязательств посредством отказа от американского гражданства.

Ответчики возразили, поскольку, по их мнению, разграничение проводится на основании законодательной концепции «лицо США», которое не представлено в качестве основания для дискриминации в Хартии. Если же такое разграничение и проводится, то оно не имеет дискриминационного характера. Далее они отметили, что равным образом информация собирается и передается налоговым органам других стран на основе Общего стандарта отчетности, имплементированного в статьи 270-281 Закона о подоходном налоге.

Итого, перед судом было сформулировано два вопроса: (1) проводят ли оспариваемые положения разграничение между лицами США и гражданами, не являющимися таковыми, по признаку гражданства или национального происхождения; (2) если да, то является ли такое разграничение дискриминацией.

На первый вопрос суд ответил утвердительно, поскольку обжалуемые положения прямо говорят о том, что лица с гражданством США или рожденные в США и, как следствие, являющиеся гражданами США обязаны соблюдать требования, которым не следуют граждане Канады.

Между тем, на второй вопрос суд дал отрицательный ответ. По его мнению, дискриминация отсутствует по ряду причин.

Во-первых, цель обжалуемых положений в обеспечении соблюдения гражданами США в Канаде налоговых законов США, которые существовали и до

принятия обжалуемых положений. Хартия не требует от Канады помогать своим налоговым резидентам уклоняться от обязанностей, предусмотренных законами другой демократической страны, а также не требует укрывать проживающих в Канаде лиц от действия зарубежных законов. По сути, недовольство истцов складывается вокруг FATCA и требований отчетности, намерения Правительства США облагать налогами граждан, не являющихся резидентами США. Но все эти вопросы не могут быть предметом рассмотрения в национальных судах Канады – они должны быть предметом рассмотрения в национальных судах США.

Во-вторых, суд посчитал, что решение Канады обмениваться банковской информацией физических лиц со Службой внутренних доходов США на основании их американского гражданства или национального происхождения не влияет на их статус как членов канадского общества. Как следствие, не имеют места дискриминация и нарушение статьи 15 Хартии.

В исследовании вопроса о соответствии статьи 1 Хартии необходимость отпала, и суд отказал истцам в иске.

Таким образом, в сравнении с делом Crawford II истцам по делу Deegan II удалось обосновать основание для иска – это серьезный шаг вперед в контексте обжалования межправительственных соглашений, имплементирующих FATCA.

По состоянию на 31 января 2021 года, проанализированное дело находится в Федеральном апелляционном суде Канады, где истцы пытаются обжаловать оба судебных решения, вынесенных по нему ранее[236].

Верховным судом Израиля также было рассмотрено дело Foreign Republicans in Israel v. the Government of Israel[237], в рамках которого истцы пытались признать неконституционным Закон о поправке в Ордонанс о

---

[236] Virginia Hillis and Others v. AGC and Others (Application for Judicial Review) [Electronic resource]. URL: https://apps.fca-caf.gc.ca/pq/IndexingQueries/infp_moreInfo_e.php?court_no=A-407-15 (date of access: 31.01.2021).

[237] Foreign Republicans in Israel v. the Government of Israel, January 2, 2018 [Electronic resource]. URL: https://supreme.court.gov.il/Documents/%D7%A1%D7%99%D7%9B%D7%95%D7%9D%20%D7%A4%D7%A1%D7%99%D7%A7%D7%AA%20%D7%91%D7%99%D7%AA%20%D7%94%D7%9E%D7%A9%D7%A4%D7%98%20%D7%94%D7%A2%D7%9C%D7%99%D7%95%D7%9F%20%D7%94%D7%AA%D7%A9%D7%A2%D7%97.pdf (date of access: 08.02.2021).

подоходном налоге[238] (далее – Закон о поправке), вносящий изменения и дополнения в связи с автоматическим обменом информацией о финансовых счетах, в целом, и заключением межправительственного соглашения между Израилем и США[239], в частности.

Так, истцы заявили о трех нарушениях:

1) Закон о поправке нарушает их право на частную жизнь, поскольку допускает автоматическую передачу финансовой информации, касающуюся владельцев счетов, налоговому органу США;
2) данный закон нарушает их право на равное обращение, поскольку к владельцам счетов США применимы законодательные положения, отличные от тех, что действуют в отношении других налогоплательщиков в Израиле;
3) Закон о поправке нарушает их право собственности вследствие дозволения финансовым учреждениям закрывать счета тех владельцев, которые отказываются заполнять или подписывать формы, установленные данным законом.

По каждому из этих нарушений суд высказался следующим образом.

Во втором требовании, касавшемся дискриминации, истцам было отказано на том основании, что обмен информацией с налоговым органом США способствует равному возложению налоговых обязанностей посредством устранения различий между налогоплательщиками, которые уплатили налоги, и теми, которые уклонились от исполнения своих налоговых обязанностей.

В третьем требовании, связанном с правом собственности, истцам также было отказано по той причине, что клиент финансового учреждения имеет право выбора. Если он будет соблюдать требования, то его счет не будет закрыт.

По первому требованию, касавшемуся права на частную жизнь, суд высказался более подробно, но и в нем он истцам отказал.

---

[238] Income Tax Ordinance (Amendment No. 227) Law, 5776-2016 (Amendment Law) [Electronic resource]. URL: http://fs.knesset.gov.il/20/law/20_lsr_346549.pdf (date of access: 08.02.2021).

[239] Отметим, что данное соглашение было ратифицировано в Израиле 18 августа 2016 года.

Так, суд установил, что Закон о поправке не является неконституционным, поскольку он не противоречит статье 8 Основного закона: Человеческое достоинство и Свобода[240], а именно оговорке об ограничениях. Согласно данной статье, нарушение основных прав, охраняемых Основным законом, допустимо, если нарушение основано на праве, «соответствующем ценностям Израиля, <…> отвечает законной цели и ограничено в той степени, в какой это необходимо».

Иными словами, перед судом стояла задача установить, соответствует ли Закон о поправке таким конституционным критериям, как: (1) следование ценностям Израиля; (2) наличие законной цели; (3) пропорциональность.

В части первого критерия суд презюмировал, что Закон о поправках соответствует ценностям Израиля как еврейского и демократического государства, поскольку истцы это прямо не оспаривали.

В контексте второго критерия суд заявил, что право отвечает законной цели тогда, когда оно отражает намерение достичь важную для общества цель. Основная цель Закона о поправке заключается в обеспечении соблюдения государственными органами и финансовыми учреждениями в Израиле положений FATCA. Обеспечение соблюдения данных положений необходимо для предотвращения наложения санкций на финансовые учреждения в Израиле. Дополнительная цель данного закона состоит в обеспечении участия Израиля в автоматическом обмене информацией между странами, который необходим для противодействия уклонению от уплаты налогов. Так, Закон о поправке соответствует критерию наличия законной цели.

В части третьего критерия, а именно критерия пропорциональности, перед судом стояла задача установить, не выходит ли Закон о поправке за рамки необходимого для достижения его целей. Суд посчитал, что данный закон отражает основную цель FATCA. Более того, он применяется к меньшему числу счетов, чем большинство межправительственных соглашений, заключенных с

---

[240] Israeli Basic Law: Human Dignity and Liberty of 1992 [Electronic resource]. URL: http://knesset.gov.il/laws/special/eng/BasicLawLiberty.pdf (date of access: 08.02.2021).; отметим, что на настоящий момент Кнессет принял несколько Основных законов по разным вопросам, которые в будущем призваны стать главами Конституции Израиля.

США в целях имплементации FATCA. Также в процессе переговоров с США Израилю удалось договориться об исключении некоторых финансовых учреждений и их продуктов из сферы применения. Суд отметил, что от прямого действия FATCA для финансовой системы и общества Израиля было бы больше вреда, чем от действия межправительственного соглашения, имплементирующего его. Таким образом, суд установил, что Закон о поправке по достоинствам превосходит недостатки, поэтому критерий пропорциональности соблюден. Отметим, что такую же аргументацию суд использовал в Канаде в деле Crawford II, но в контексте права на тайну частной жизни.

В результате, суд отказал в иске и постановил: «Мы установили надлежащий и пропорциональный баланс между необходимостью развивать компьютеризированные информационные системы и реализацией цели участия Израиля в глобальном тренде автоматического обмена информацией между странами, а также защитой частной жизни владельца счета (чьи счета квалифицируются как подотчетные), который может быть заинтересован в обжаловании решения финансового учреждения. При этом информация о таком счете не может быть передана налоговому органу США, пока не будет принято окончательное решение».

Из данного постановления суда следует, что налогоплательщик в Израиле должен быть уведомлен финансовым учреждением о том, что информация о его финансовых счетах будет передана в зарубежный налоговый орган.

Таким образом, как и в ранее рассмотренных делах, в данном деле истцы не смогли убедить суд в нарушении своего права на тайну частной жизни и доказать факт дискриминации по признаку гражданства. Особенностью этого дела стало заявление истцами о нарушении права собственности, но суд его не поддержал.

Исходя из проанализированных судебных дел, истцы – граждане США, постоянно проживающие за рубежом, или «случайные американцы» (accidental Americans). Они пытаются оспорить FATCA и имплементирующие его межправительственные соглашения, поскольку не имеют обязательств по уплате налогов в США, но при этом вынуждены предоставлять информацию о

финансовых счетах. Видится, что данная проблема проистекает из концепции гражданина США как налогоплательщика. Она имеет два основных решения: (1) отказ «случайных американцев» от гражданства США; (2) отказ США от указанной концепции.

Такой способ решения проблемы как отказ «случайных американцев» от гражданства США является сам по себе проблематичным в силу двух причин: (1) это очень дорого; (2) это потребует предоставления отчетности и налоговых деклараций за многие годы, а также уплаты штрафов за их непредоставление в течение длительного времени.

Так, по статистике, количество лиц, желающих отказаться от американского гражданства, неуклонно возрастает: с 1006 в 2010 году до 4279 в 2015 году (более чем в 4 раза)[241]. Реакцией Правительства США на массовый отказ от американского гражданства стало увеличение платы за отказ с 450 долларов в 2010 году[242] до 2035 долларов в 2015 году[243] (также более чем в 4 раза). Как отмечалось одним из свидетелей по делу Deegan II, его расходы по отказу от американского гражданства составили около 45 000 долларов. Они включали исполнение всех налоговых обязательств перед США, подготовку и подачу документации по отказу от гражданства США и внесение платы за отказ.

Другим способом решения проблемы мог бы стать отказ США от концепции гражданина США как налогоплательщика. Отметим, что подобную концепцию в мире, кроме США, применяет лишь Эритрея[244]. Все остальные страны исходят из концепции налогового резидентства при налогообложении.

---

[241] BBC's official website [Electronic resource]. URL: https://www.bbc.com/news/35383435 (date of access: 08.02.2021).

[242] US Schedule of Fees for Consular Services, Department of State and Overseas Embassies and Consulates, June 28, 2010 [Electronic resource]. URL: https://www.federalregister.gov/documents/2010/06/28/2010-15622/schedule-of-fees-for-consular-services-department-of-state-and-overseas-embassies-and-consulates (date of access: 08.02.2021).

[243] US Schedule of Fees for Consular Services, Department of State and Overseas Embassies and Consulates-Passport and Citizenship Services Fee Changes, August 9, 2015 [Electronic resource]. URL: https://www.federalregister.gov/documents/2015/09/08/2015-22054/schedule-of-fees-for-consular-services-department-of-state-and-overseas-embassies-and (date of access: 08.02.2021).

[244] Allison Christians. A Global Perspective on Citizenship-Based Taxation // Michigan Journal of International Law. – 2017. – Vol. 38. – № 2. – P. 206.

ГЛАВА 3. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АВТОМАТИЧЕСКОГО ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ В ЕС

§ 3.1. Выбор надлежащей правовой основы для автоматического обмена информацией

Как отмечалось в первом параграфе второй главы настоящего исследования, для осуществления автоматического обмена информацией между государствами требуется соблюдение 4 критериев: (1) его имплементация в национальное законодательство; (2) соглашение между компетентными органами; (3) надлежащая правовая основа; (4) согласие компетентных органов на такой обмен.

Так, применительно к ЕС можно говорить о трех системах автоматического обмена информацией, а именно: (1) о системе автоматического обмена информацией между государствами-членами ЕС; (2) о системе автоматического обмена информацией между государствами-членами ЕС и странами, с которыми заключены Соглашения ЕС; (3) о системе автоматического обмена информацией между государствами-членами ЕС и третьими странами. Разница между данными системами обусловлена, прежде всего, разными сочетаниями критериев для автоматического обмена информацией.

Правовой основой для автоматического обмена информацией в рамках первой системы является Директива ЕС 2011 года. Она же играет роль инструмента имплементации и соглашения компетентных органов. Субъективный критерий, а именно согласие компетентных органов на автоматический обмен информацией, презюмируется. Это сфера интеграционного налогового права, в целом, и европейского налогового права, в частности.

В разделе II главы II Директивы ЕС 2011 года предусмотрен обязательный автоматический обмен информацией.

Так, согласно статье 8(1) данной директивы, «компетентные органы каждого Государства-Члена обязаны посредством автоматического обмена информацией предоставить компетентному органу другого Государства-Члена информацию, касающуюся налоговых периодов, начиная с 1 января 2014 года, имеющуюся в доступе и касающуюся резидентов этого другого Государства-

Члена, в отношении определенных категорий доходов и капитала». Напомним, что данные категории были перечислены в первом параграфе первой главы настоящего исследования.

Исследуемая статья примечательна тем, что она касается автоматического обмена информацией в отношении определенных категорий доходов и капитала, а потому не является универсальной правовой основой для тех 4 разновидностей автоматического обмена информацией, о которых было сказано во втором параграфе первой главы настоящего исследования. Такое положение вещей позволяет судить о том, что в ЕС не 4, а 5 разновидностей автоматического обмена информацией.

Между тем, первая разновидность автоматического обмена информацией отличается от четырех других тем, что она не проистекает из международных стандартов. Она является следствием общей формулировки, закрепленной еще в Директиве ЕС 1977 года, в соответствии с которой государства-члены ЕС могли систематически обмениваться информацией об одной или нескольких категориях дохода. По этой причине данная разновидность автоматического обмена информацией обособлена от четырех других, хотя и существует наряду с ними.

Отметим, что специальной правовой основой для автоматического обмена информацией о финансовых счетах является статья 8(3a) Директивы ЕС 2011 года. Согласно данной статье, «с учетом применимых правил отчетности и комплексной правовой проверки, закрепленных в Приложениях I и II, компетентный орган каждого Государства-Члена обязан посредством автоматического обмена передавать в течение срока, указанного в пункте (b) параграфа 6, компетентному органу другого Государства-Члена информацию, касающуюся налоговых периодов, начиная с 1 января 2016 года, в отношении подотчетных счетов». Заметим, что перечень передаваемых сведений полностью соответствует перечню сведений, приведенных в статье I(A) Общего стандарта отчетности.

Специальной правовой основой для автоматического обмена межстрановой отчетностью следует считать статью 8aa(2) Директивы ЕС 2011 года. В

соответствии с данной статьей, «компетентный орган Государства-Члена, в котором была получена межстрановая отчетность на основании параграфа 1, обязан посредством автоматического обмена и в течение сроков, указанных в параграфе 4, передать межстрановую отчетность другому Государству-Члену, в котором, согласно информации из межстрановой отчетности, находятся одно или несколько участвующих предприятий группы многонациональных предприятий отчитывающегося предприятия». Далее уточняется, что участвующие предприятия либо являются резидентами для налоговых целей, либо обязаны уплачивать налог с деятельности через постоянное представительство.

Если говорить о специальных правовых основах для автоматического обмена решениями налоговых органов и автоматического обмена информацией о трансграничных схемах налогового планирования, то ими являются статья 8a(1) и статья 8ab(13), соответственно. Более подробного рассмотрения данных статей не требуется, поскольку в следующем параграфе речь пойдет об имплементации исключительно автоматического обмена информацией о финансовых счетах и автоматического обмена межстрановой отчетностью.

Таким образом, в широком смысле надлежащей правовой основой для автоматического обмена информацией между государствами-членами ЕС является Директива ЕС 2011 года. Однако в узком смысле для каждой разновидности автоматического обмена информацией в указанной директиве есть своя статья, являющаяся самостоятельной надлежащей правовой основой.

Отметим, что на стыке первой и третьей системы автоматического обмена информацией в ЕС находится система автоматического обмена информацией между государствами-членами ЕС и странами, с которыми заключены Соглашения ЕС. В первом параграфе первой главы было указано, что эти страны занимают промежуточное положение между государствами-членами ЕС и третьими странами, поэтому отнести данную систему к первой или третьей системе автоматического обмена информацией не представляется возможным. Между тем, она уникальная не потому, что имеет явные особенности, а потому что сочетает в себе признаки двух других систем.

Так, Соглашения ЕС одновременно выполняют функцию правовой основы, инструмента имплементации и соглашения компетентных органов, как и Директива ЕС 2011 года, являющаяся правовой основой для автоматического обмена информацией в рамках первой системы. Согласие компетентных органов на такой обмен информацией в рамках данной системы также презюмируется. И, тем не менее, в отличие от Директивы ЕС 2011 года, Соглашения ЕС распространяются лишь на автоматический обмен информацией о финансовых счетах, поэтому абсолютного тождества между ними нет и быть не может.

Изменения и дополнения, связанные с автоматическим обменом информацией о финансовых счетах, были внесены в Соглашения ЕС соответствующими протоколами. С учетом данных протоколов практическое значение имеют консолидированные тексты исследуемых соглашений: (1) Соглашения с Андоррой[245]; (2) Соглашения с Лихтенштейном[246]; (3) Соглашения с Монако[247]; (4) Соглашения с Сан-Марино[248]; (5) Соглашения со Швейцарией[249]. Отметим, что, помимо положений об автоматическом обмене информацией о

---

[245] Agreement between the European Union and the Principality of Andorra on the automatic exchange of financial account information to improve international tax compliance (consolidated text) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02004A1204(01)-20170101&from=EN (date of access: 07.10.2020).

[246] Agreement between the European Union and the Principality of Liechtenstein on the automatic exchange of financial account information to improve international tax compliance (consolidated text) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02004A1224(01)-20160101&from=EN (date of access: 07.10.2020).

[247] Agreement between the European Union and the Principality of Monaco on the exchange of financial account information to improve international tax compliance in accordance with the Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters developed by the Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) (consolidated text) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02005A0121(01)-20170101&from=EN (date of access: 07.10.2020).

[248] Agreement between the European Union and the Republic of San Marino on the automatic exchange of financial account information to improve international tax compliance (consolidated text) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02004A1228(02)-20160101&from=EN (date of access: 07.10.2020).

[249] Agreement between the European Union and the Swiss Confederation on the automatic exchange of financial account information to improve international tax compliance (consolidated text) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02004A1229(01)-20170101&from=EN (date of access: 07.10.2020).

финансовых счетах, в данные соглашения были также внесены положения о взаимном характере такого обмена.

По мнению Пономаревой К.А., это обусловлено тем, что данные соглашения были пересмотрены не только исходя из Директивы Совета ЕС 2014/107/ЕС, но и с учетом новых стандартов ОЭСР[250].

Обратим внимание и на то, что Соглашения ЕС имеют одинаковую структуру и содержание, поэтому рассматривать каждое из них в отдельности не имеет смысла. Можно сделать общий вывод о том, что автоматический обмен информацией о финансовых счетах предусмотрен в статье 2 данных соглашений. Так, «в соответствии с положениями данной статьи и с учетом применимых правил отчетности и комплексной правой проверки, предусмотренных Приложениями I и II, которые являются неотъемлемой частью данного Соглашения, компетентные органы […] обязуются ежегодно обмениваться с компетентным органом каждого Государства-Члена ЕС […] на автоматической основе информацией, полученной в результате применения данных правил и указанной в параграфе 2».

Заметим, что Приложения I и II полностью соответствуют аналогичным приложениям к Директиве ЕС 2011 года. Более подробно они будут рассмотрены в следующем параграфе. Что касается параграфа 2 статьи 2 Соглашений ЕС, то перечень сведений, представленных в нем, полностью совпадает с перечнем сведений, закрепленным в статье I(A) Общего стандарта отчетности.

В контексте других видов автоматического обмена информацией, к примеру, автоматического обмена межстрановой отчетностью, правовой основой для стран, с которыми заключены Соглашения ЕС, являются международные договоры по налоговым вопросам. Иными словами, в этой части они ничем не отличаются от третьих стран, с которыми государства-члены ЕС обмениваются информацией в автоматическом режиме в рамках третьей системы.

---

[250] Пономарева К.А. Новые стандарты обмена налоговой информацией между странами ЕС // Налоговед. – 2016. – № 2. – С. 16-21.

Так, правовой основой для автоматического обмена информацией в рамках третьей системы являются международные договоры по налоговым вопросам, положения которых развиваются в соглашениях компетентных органов. В этом заключается первая особенность данной системы. Вторая особенность выражается в том, что для автоматического обмена информацией требуется согласие компетентных органов. Напомним, что в рамках первых двух систем оно презюмировалось. Таким образом, в отличие от первых двух систем, система автоматического обмена информацией между государствами-членами ЕС и третьими странами требует соблюдения всех четырех критериев для такого обмена информацией. Это сфера международного налогового права.

Как и в случае с США, все виды автоматического обмена информацией между государствами-членами ЕС и третьими странами имеют общую правовою основу. Такой правовой основой для автоматического обмена информацией могут быть: (1) соглашения об избежании двойного налогообложения; (2) соглашения об обмене налоговой информацией; (3) Многосторонняя конвенция о взаимной административной помощи по налоговым вопросам 1988 года.

Третьей страной по отношению к государствам-членам ЕС могут быть и США, поэтому выводы, сделанные во второй главе настоящего исследования, справедливы и для данной главы в части автоматического обмена информацией между государствами-членами ЕС и США. Таким образом, далее под третьими странами будут подразумеваться все юрисдикции, за исключением США.

Соглашения об избежании двойного налогообложения, заключаемые государствами-членами ЕС с третьими странами, основываются либо на Модельной конвенции ОЭСР, либо на Модельной конвенции ООН. Обе модельные конвенции прямо не предусматривают автоматический обмен информацией. В результате, заключенные на их основе соглашения об избежании двойного налогообложения тоже не содержат соответствующих положений.

Например, среди 26 соглашений об избежании двойного налогообложения[251], заключенных между государствами-членами ЕС и Россией, ни одно не содержит положений об автоматическом обмене информацией.

Между тем, как отмечалось ранее, Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР и Комментарии к Модельной конвенции ООН упоминают автоматический обмен информацией в качестве одного из трех основных видов обмена информацией. С этой точки зрения, соглашения об избежании двойного налогообложения, основанные на указанных модельных конвенциях, могут быть истолкованы как предусматривающие автоматический обмен информацией.

Примечательно, что и Модельная конвенция ОЭСР, и Модельная конвенция ООН исторически предусматривают такой обмен информацией, поэтому в контексте ЕС нет необходимости распределять соглашения об избежании двойного налогообложения по категориям, как в случае с США. Более того, не возникает проблема динамического и статического толкования, рассмотренная применительно к соглашениям об избежании двойного соглашения, основанным на Модельной конвенции США.

Тем не менее, проблема юридической силы комментариев к модельным конвенциям актуальна как в случае с США, так и в контексте ЕС.

Отметим, что комментарии к модельным конвенциям могут быть квалифицированы как рекомендации международных организаций. С учетом ранее высказанного мнения о том, что систематическое несоблюдение рекомендаций международной организации ее членами может рассматриваться как нарушение принципа добросовестности, они являются обязательными для членов международной организации.

Более того, Судом ЕС было рассмотрено дело Grimaldi[252], в котором был сделан вывод о том, что «национальные суды обязаны принимать во внимание

---

[251] Между Россией и Эстонией до сих пор отсутствует соглашение об избежании двойного налогообложения (оно было подписано в 2002 году, но до сих пор не ратифицировано).

[252] Judgment of the Court (Second Chamber) of 13 December 1989. Salvatore Grimaldi v. Fonds des maladies professionnelles. Case C-322/88 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A61988CJ0322 (date of access: 07.10.2020).

рекомендации при рассмотрении переданных им споров, в особенности тогда, когда данные рекомендации способны пролить свет на толкование иных положений национального права или права Сообществ».

Обратим внимание на то, что не все государства-члены ЕС являются членами ОЭСР, но все государства-члены ЕС являются членами ООН. Таким образом, для того, чтобы сделать вывод о юридической силе комментариев, необходимо выяснить, на основе какой модельной конвенции было заключено соглашение об избежании двойного налогообложения. Данный вывод должен быть сделан на индивидуальной основе.

Так, например, Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР не будут иметь юридической силы для Болгарии, Кипра, Мальты, Румынии и Хорватии, поскольку они по состоянию на 1 ноября 2020 года не являются членами ОЭСР[253]. Для других государств-членов ЕС данные Комментарии будут иметь юридическую силу, так как они являются членами ОЭСР. Следовательно, эти государства-члены ЕС будут исходить из того, что соглашения об избежании двойного налогообложения являются надлежащей правовой основой для автоматического обмена информацией.

Между тем, третьи страны, с которыми государства-члены ЕС, одновременно являющиеся членами ОЭСР, обмениваются информацией в автоматическом режиме, могут не являться членами ОЭСР. Например, Россия не является членом ОЭСР, а значит, для нее Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР не имеют юридической силы.

Несмотря на это, в России последняя судебная и административная практика исходят из того, что Модельная конвенция ОЭСР и Комментарии к ней могут быть приняты во внимание судами и налоговыми органами. Так, в Письме ФНС России от 06.05.2019 № СА-4-7/8448@ сказано, что «согласно статье 32 Венской Конвенции “О праве международных договоров”, заключенной 23.05.1969, одним из средств толкования международных соглашений об

[253] OECD’s official website [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/about/members-and-partners/ (date of access: 01.11.2020).

устранении двойного налогообложения, заключенных в соответствии с Модельной конвенцией, являются Комментарии ОЭСР к Модельной налоговой конвенции как акт международной организации»[254]. Далее указано, что данная правовая позиция проистекает из Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654/11[255] (дело ОАО «Угольная компания "Северный Кузбасс"»).

По мнению Хавановой И.А., «существо мягкого права позволяет как полностью игнорировать модельные подходы, так и добровольно следовать им (полностью или в части), в том числе при заключении международных договоров, вне зависимости от членства государства в соответствующей международной организации»[256].

Так или иначе, государства-члены ЕС и третьи страны могут исходить из разного понимания юридической силы комментариев, а значит, для них соглашение об избежании двойного налогообложения не всегда можно считать надлежащей правовой основой для автоматического обмена информацией.

Если же соглашение об избежании двойного налогообложения основано на Модельной конвенции ООН, то оно может быть признано надлежащей правовой основой для автоматического обмена информацией, поскольку членами ООН по состоянию на 1 ноября 2020 года являются 193 юрисдикции[257], а значит, Комментарии к данной Модельной конвенции будут для них обязательными.

Таким образом, соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенные между государствами-членами ЕС и третьими странами, не всегда могут быть квалифицированы в качестве надлежащей правовой основы для

---

[254] Письмо ФНС России от 06.05.2019 № СА-4-7/8448@ «Обзор судебных споров по вопросам применения положений международных налоговых договоров и злоупотребления законодательством при трансграничных операциях».

[255] Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654/11.

[256] Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / Под ред. д.ю.н., проф. И.И. Кучерова ; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. – М.: ИД Юриспруденция, 2016. – С. 137.

[257] United Nations' official website [Electronic resource]. URL: https://www.un.org/en/member-states/ (date of access: 01.11.2020).

автоматического обмена информацией. Для их квалификации как таковой необходимо, чтобы комментарии к модельной конвенции, на которой они основаны, предусматривали такой обмен информацией, и чтобы обе стороны признавали юридическую силу данных комментариев.

Соглашения об обмене налоговой информацией, заключаемые государствами-членами ЕС с третьими странами, основываются на Модельном соглашении ОЭСР.

Как отмечалось ранее, в нем прямо сказано, что, с одной стороны, оно не охватывает автоматический обмен информацией, но, с другой стороны, две стороны могут предусмотреть его непосредственно в соглашении об обмене налоговой информацией между ними.

Иными словами, по общему правилу данные соглашения, заключаемые государствами-членами ЕС с третьими странами, не содержат положений об автоматическом обмене информацией, а значит, не могут быть квалифицированы в качестве надлежащей правовой основы для такого обмена. Исключением могут быть те соглашения об обмене налоговой информацией, в которых стороны прямо предусмотрели автоматический обмен информацией.

Также ранее говорилось о том, что в 2015 году ОЭСР разработала Модельный протокол к соглашениям об обмене налоговой информацией, основанным на Модельном соглашении ОЭСР, с целью включения, среди прочего, автоматического обмена информацией в виде статьи 5A. На официальном сайте ОЭСР представлена информация о данных соглашениях до 15 мая 2012 года[258], поэтому судить о том, получил ли данный протокол распространение, не приходится.

Между тем, на примере США было продемонстрировано, что страны восприняли сигнал от ОЭСР о том, что в современные соглашения об обмене налоговой информацией следует включать статьи об автоматическом и инициативном обмене информацией. Доказывает этот тезис и то, что Типовое

[258] OECD's official website [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm (date of access: 07.10.2020).

соглашение между Правительством Российской Федерации и правительством иностранного государства об обмене информацией по налоговым делам, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 14.08.2014 № 805 в редакции от 21.02.2018[259], содержит статьи 5(1) и 5(2), посвященные автоматическому и инициативному обмену информацией, соответственно.

Таким образом, соглашения об обмене налоговой информацией могут быть надлежащей правовой основой для автоматического обмена информацией между государствами-членами ЕС и третьими странами только в том случае, если он прямо предусмотрен данными соглашениями или если принят протокол по модели ОЭСР о включении статьи 5А в действующее соглашение об обмене налоговой информацией.

Вывод о том, что Многосторонняя конвенция о взаимной административной помощи по налоговым вопросам 1988 года является надлежащей правовой основой для автоматического обмена информацией, был сделан в первом параграфе второй главы настоящего исследования. По общему правилу данный вывод справедлив для автоматического обмена информацией между государствами-членами ЕС и третьими странами, поскольку все государства-члены ЕС участвуют в данной Многосторонней конвенции. Исключением являются те немногие случаи, когда третья страна не участвует в Многосторонней конвенции.

Отметим, что проблему выбора надлежащей правовой основы можно рассматривать с двух сторон.

С одной стороны, она возникает тогда, когда требуется найти тот международный договор по налоговым вопросам, который предусматривал бы автоматический обмен информацией. С этой стороны проблема выбора надлежащей правовой основы была рассмотрена в контексте США, когда был сделан вывод о том, что соглашение об избежании двойного налогообложения между Россией и США не содержит положений об автоматическом обмене

[259] Постановление Правительства РФ от 14.08.2014 № 805 (ред. от 21.02.2018) «О заключении соглашений об обмене информацией по налоговым делам».

информацией. Но зато такой обмен информацией предусмотрен Многосторонней конвенцией, участниками которой являются и Россия, и США, поэтому именно ее следует считать надлежащей правовой основой.

С другой стороны, проблема выбора надлежащей правовой основы имеет место тогда, когда и двустороннее соглашение по налоговым вопросам, и Многосторонняя конвенция содержат положение об автоматическом обмене информацией.

В такой ситуации сложно установить, какие права и обязанности есть у сторон, какая ответственность может последовать за неисполнение или ненадлежащее исполнение международно-правовых обязательств. Для точного ответа на эти вопросы у сторон должно быть унифицированное понимание надлежащей правовой основы. В противном случае, одна сторона будет ссылаться на Многостороннюю конвенцию, а другая – на двустороннее соглашение по налоговым вопросам. В результате, обе стороны будут правы, но проблема останется нерешенной.

Не способствует решению данной проблемы и сама Многосторонняя конвенция. Так, в статье 27(1) сказано, что «возможности оказания помощи, предусмотренные настоящей Конвенцией, не ограничивают и не ограничиваются содержащимися в существующих или в будущих международных соглашениях или других договоренностях между заинтересованными Сторонами или других документах, которые относятся к сотрудничеству по налоговым делам».

Например, Россия и Португалия подписали и ратифицировали Многостороннюю конвенцию, также между Правительством РФ и Правительством Португальской Республики заключена Конвенция от 29.05.2000 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы»[260].

[260] Конвенция между Правительством РФ и Правительством Португальской Республики от 29.05.2000 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы».

Согласно статье 21(4) Многосторонней конвенции, «ни в коем случае положения настоящей Конвенции, включая, в частности, положения пунктов 1 и 2, не должны толковаться как разрешение запрашиваемому Государству отклонять предоставление информации только потому, что информация находится в распоряжении банка, иного финансового учреждения, номинального владельца или лица, действующего в качестве агента или доверенного лица, или потому что она относится к правам владения каким-либо лицом».

В Конвенции 2000 года схожее положение отсутствует, хотя оно является ключевым для автоматического обмена информацией о финансовых счетах.

Так, если Португалии потребуется информация о конечном владельце финансовых счетов, то Россия сможет отказать, поскольку это не запрещено Конвенцией 2000 года. В свою очередь, Португалия может возразить и сослаться на статью 21(4) Многосторонней конвенции, что тоже справедливо.

Таким образом, чтобы избежать подобной ситуации, у сторон должно быть унифицированное понимание надлежащей правовой основы для автоматического обмена информацией.

Ранее отмечалось, что в рамках третьей системы соглашения компетентных органов, которые сами не являются надлежащей правовой основой, в отличие от некоторых межправительственных соглашений в США, развивают положения международных договоров по налоговым вопросам.

Так, Стандартом автоматического обмена информацией о финансовых счетах по налоговым вопросам предусмотрено три модели соглашений компетентных органов: (1) Модель (взаимного) соглашения компетентных органов; (2) Модель невзаимного соглашения компетентных органов; (3) Модель многостороннего соглашения компетентных органов.

Наиболее перспективной среди данных моделей оказалась Модель многостороннего соглашения компетентных органов, поскольку на ее основе

было разработано Многостороннее соглашение компетентных органов для целей Общего стандарта отчетности 2014 года[261].

Успех данной модели объясняется, среди прочего, тем, что она сочетает в себе характеристики двух других моделей. Так, она допускает автоматический обмен информацией как на взаимной, так и на невзаимной основе.

Между тем, Многостороннее соглашение компетентных органов, в отличие от двусторонних, имеет жесткую привязку к Многосторонней конвенции. Иными словами, двусторонние договоры по налоговым вопросам являются надлежащей правовой основой только для двусторонних соглашений компетентных органов.

Несмотря на то что Многостороннее соглашение является многосторонним по своей природе, автоматический обмен информацией между юрисдикциями, подписавшими его, осуществляется на двусторонней основе. Такая ситуация в контексте международного налогового права не является новой. Например, упоминавшаяся ранее многосторонняя версия Модельного соглашения об обмене налоговой информацией ОЭСР также исходит из двустороннего характера обмена информацией, о чем сказано в преамбуле и что отмечается в доктрине[262].

Наиболее примечательной статьей Многостороннего соглашения является статья 5, посвященная вопросам конфиденциальности и гарантий безопасности данных. Она тесным образом связана со статьей 7(3), в которой сказано, что «компетентный орган может приостановить обмен информацией по данному Соглашению посредством уведомления другого компетентного органа в письменной форме об установлении факта существенного несоблюдения другим компетентным органом данного Соглашения». Далее среди фактов существенного несоблюдения Многостороннего соглашения названо несоблюдение положений о конфиденциальности и гарантиях безопасности.

Видится, что данное положение сформулировано абстрактно, поэтому требуется его конкретизация. Так, в зарубежной доктрине отмечается, что «в ЕС

---

[261] Multilateral competent authority agreement on automatic exchange of financial account information of 2014 [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf (date of access: 07.10.2020).
[262] Шахмаметьев А.А. Указ. соч. С. 604.

должен быть разработан минимальный стандарт налоговой тайны. Третьим странам сведения о налогоплательщике должны предоставляться только в том случае, если в государстве, не являющемся членом ЕС, будут иметь место гарантии соблюдения минимального стандарта налоговой тайны»[263].

Представляется, что минимальный стандарт налоговой тайны должен быть сформулирован в виде критериев, которым третьи страны должны соответствовать. В противном случае возможны злоупотребления со стороны отдельных государств-членов ЕС, которые могут поставить под угрозу всю глобальную систему автоматического обмена информацией о финансовых счетах.

Например, Великобритания в 2019 году, когда она еще входила в состав ЕС, исключила Россию из перечня «Подотчетных юрисдикций для целей 2019 отчетного года в отношении сведений о подотчетных счетах за 2018 год»[264]. Официальные причины не названы, но это могло быть сделано ввиду отсутствия, по мнению Великобритании, должных гарантий конфиденциальности в России.

Между тем, в России принято Постановление Правительства РФ от 09.04.2018 № 428 «О порядке передачи финансовой информации и страновых отчетов компетентным органам иностранных государств (территорий) и получения финансовой информации и страновых отчетов Федеральной налоговой службой, а также требования к защите передаваемой информации»[265], которым утверждены Правила передачи финансовой информации и страновых отчетов компетентным органам иностранных государств (территорий) и получения

---

[263] EATLP International Tax Series. Volume 17. Tax Transparency. – The Netherlands: IBFD, 2019. – P. 38.

[264] HMRC's Internal Manuals. International Exchange of Information Manual [Electronic resource]. URL: https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-exchange-of-information/ieim402340 (date of access: 07.10.2020).

[265] Постановление Правительства РФ от 09.04.2018 № 428 «О порядке передачи финансовой информации и страновых отчетов компетентным органам иностранных государств (территорий) и получения финансовой информации и страновых отчетов Федеральной налоговой службой, а также требования к защите передаваемой информации» (вместе с «Правилами передачи финансовой информации и страновых отчетов компетентным органам иностранных государств (территорий) и получения финансовой информации и страновых отчетов Федеральной налоговой службой, а также требования к защите передаваемой информации»).

финансовой информации и страновых отчетов Федеральной налоговой службой, а также требования к защите передаваемой информации.

Так, в статье 8 данных Правил сказано, что «на всю информацию, получаемую в рамках автоматического обмена информацией, распространяются нормы статьи 102 Налогового кодекса Российской Федерации и положения о конфиденциальности, предусмотренные положениями международных договоров Российской Федерации, предусматривающими автоматический обмен информацией». Следовательно, в России обеспечивается определенный уровень конфиденциальности, но, является ли он должным, будет ясно тогда, когда будет разработан минимальный стандарт налоговой тайны.

Как отмечалось ранее, Действие 13 Плана BEPS предусматривает три модели соглашений компетентных органов: (1) Модель многостороннего соглашения компетентных органов; (2) Модель соглашения компетентных органов, в основе которой лежит соглашение об избежании двойного налогообложения; (3) Модель соглашения компетентных органов, в основе которой лежит соглашение об обмене налоговой информацией.

Также ранее был сделан вывод о том, что в данной системе соглашений компетентных органов есть жесткая привязка к международным договорам по налоговым вопросам, в отличие от системы межправительственных соглашений, имплементирующих FATCA. Получается, что система соглашений компетентных органов для целей Общего стандарта отчетности занимает промежуточное положение, так как двусторонние соглашения в данной системе не имеют жесткой привязки, а Многостороннее соглашение имеет.

Как и в системе соглашений компетентных органов для целей Общего стандарта отчетности, в системе соглашений компетентных органов для целей Стандарта обмена межстрановой отчетностью наиболее перспективной оказалась Модель многостороннего соглашения компетентных органов. Так, на ее основе было разработано Многостороннее соглашение компетентных органов для целей Стандарта обмена межстрановой отчетностью 2016 года. Между тем,

двусторонние соглашения компетентных органов в данной системе тоже получили распространение, что было продемонстрировано на примере США.

Наиболее интересной статьей Многостороннего соглашения является статья 5, посвященная вопросам конфиденциальности, гарантий безопасности данных и надлежащего использования. Она непосредственно связана со статьей 8(5), в которой сказано, что «компетентный орган может временно приостановить обмен информацией по данному Соглашению посредством уведомления другого компетентного органа в письменной форме об установлении факта существенного несоблюдения другим компетентным органом данного Соглашения». Далее указано, что одним из фактов существенного несоблюдения Многостороннего соглашения является несоблюдение положений статьи 5.

Таким образом, для обоих Многосторонних соглашений единственной надлежащей правовой основой является Многосторонняя конвенция. Также в обоих Многосторонних соглашениях уделено особое внимание вопросам конфиденциальности и гарантий безопасности данных и предусмотрена возможность приостановления автоматического обмена информацией в случае несоблюдения соответствующих положений.

Как отмечалось ранее, в Многосторонней конвенции по состоянию на 29 сентября 2020 года участвует 141 юрисдикция. Для 128 юрисдикций она вступила в силу (оговоримся лишь, что для Боснии и Герцеговины она действует с 1 января 2021 года), тогда как 13 юрисдикций[266] подписали, но не ратифицировали ее. Вполне естественно, что для всех государств-членов ЕС Многосторонняя конвенция действует в редакции Протокола 2010 года.

В Многостороннем соглашении компетентных органов для целей Общего стандарта отчетности по состоянию на 29 сентября 2020 года участвуют 109 юрисдикций. Все 109 юрисдикций являются участниками Многосторонней конвенции. Среди них, правда, есть Либерия, которая пока не ратифицировала Многостороннюю конвенцию.

---

[266] Бенин, Ботсвана, Буркина-Фасо, Королевство Эсватини, Габон, Иордания, Либерия, Мавритания, Намибия, Парагвай, Филиппины, Таиланд, Тоголезская Республика.

Отметим, что для осуществления автоматического обмена информацией на основе Многостороннего соглашения компетентных органов для целей Общего стандарта отчетности достаточно подписания Многосторонней конвенции, поэтому фактически Либерия может осуществлять такой обмен информацией.

В Многостороннем соглашении компетентных органов для целей Стандарта обмена межстрановой отчетностью по состоянию на 20 августа 2020 года участвуют 88 юрисдикций. Из них все, кроме Гаити, являются участниками Многосторонней конвенции. В свою очередь, среди участников Многостороннего соглашения Габон является единственным государством, который подписал Многостороннюю конвенцию, но пока не ратифицировал ее.

Представляется, что Габон может фактически осуществлять автоматический обмен информацией на основе Многостороннего соглашения компетентных органов для целей Стандарта обмена межстрановой отчетностью, поскольку данная юрисдикция подписала Многостороннюю конвенцию. Если говорить о Гаити, то ее участие в данном Многостороннем соглашении – это видимость сопричастности к автоматическому обмену межстрановой отчетностью, так как данная юрисдикция не подписала Многостороннюю конвенцию и не заявила о своем намерении участвовать в ней.

Таким образом, государства-члены ЕС осуществляют автоматический обмен информацией с большинством третьих стран, включая Россию, на основе Многосторонних соглашений компетентных органов, единственной надлежащей правовой основой для которых является Многосторонняя конвенция. Одновременно с этим в контексте автоматического обмена межстрановой отчетностью получили распространение двусторонние соглашения компетентных органов, что было продемонстрировано на примере США. Надлежащей правовой основой для них могут быть либо соглашения об избежании двойного налогообложения, либо соглашения об обмене налоговой информацией.

Ранее говорилось о том, что одной из особенностей третьей системы автоматического обмена информацией в ЕС является согласие компетентных органов на такой обмен информацией.

Так, согласно статье 7(1)(f) Многостороннего соглашения компетентных органов для целей Общего стандарта отчетности, «компетентный орган должен предоставить […] уведомление в Секретариат Координирующего органа, содержащее список юрисдикций компетентных органов». Далее в статье 7(2.2) указано, что «Секретариат Координирующего органа обязуется хранить список, который должен быть опубликован на официальном сайте ОЭСР».

Аналогичные положения закреплены в статье 8(1)(e) и статье 8(3) Многостороннего соглашения компетентных органов для целей Стандарта обмена межстрановой отчетностью, соответственно. Отметим лишь то, что статья 8(1)(e) отличается от статьи 7(1)(f) Многостороннего соглашения компетентных органов для целей Общего стандарта отчетности возможностью активировать отношения по обмену с неопределенным кругом юрисдикций.

В контексте Общего стандарта отчетности была проанализирована информация на официальном сайте ОЭСР, где представлены сведения об «активированных отношениях по обмену» между ЕС и Россией[267].

По итогу, было обнаружено, что все государства-члены ЕС согласились отправлять информацию автоматически в Россию. Тем не менее, согласно данному сайту, Россия не согласилась отправлять информацию Болгарии и Румынии. Это спорно, поскольку, в соответствии с Приказом ФНС от 21.11.2019 № ММВ-7-17/582@[268], и Болгария, и Румыния в Перечне государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией.

В контексте Стандарта обмена межстрановой отчетностью также была проанализирована информация на официальном сайте ОЭСР, где представлены сведения об «активированных отношениях по обмену» между ЕС и Россией.

В результате, было установлено, что все государства-члены ЕС согласились отправлять информацию автоматически в Россию. Тем не менее, согласно

---

[267] OECD's official website [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/ (date of access: 07.10.2020).

[268] Приказ ФНС России от 21.11.2019 № ММВ-7-17/582@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией, и о признании утратившим силу приказа ФНС России от 04.12.2018 № ММВ-7-17/784@» (зарегистрировано в Минюсте России 24.12.2019 № 56967).

данному сайту, Россия не согласилась отправлять информацию Болгарии и Румынии.

Таким образом, все государства-члены ЕС осуществляют автоматический обмен информацией о финансовых счетах с Россией. Если говорить об автоматическом обмене межстрановой отчетностью, то государства-члены ЕС, за исключением Болгарии и Румынии, осуществляют его с Россией на взаимной основе, а Румыния и Болгария, как можно предположить, предоставляют России информацию в одностороннем порядке.

§ 3.2. Особенности имплементации автоматического обмена информацией

В мире, в целом, согласно официальному сайту ОЭСР, свое намерение имплементировать Общий стандарт отчетности и совершить первый обмен информацией в 2017 году выразили 49 юрисдикций[269], в 2018 году – 51 юрисдикция[270], в 2019 году – 2 юрисдикции[271] и в 2020 году – 7 юрисдикций[272]. Итого, 109 юрисдикций по состоянию на 20 октября 2020 года. ЕС практически всем составом присоединился к автоматическому обмену информацией о финансовых счетах в 2017 году. Единственное исключение было сделано для Австрии, о чем прямо сказано в Статье X Приложения I Директивы ЕС 2011 года.

Имплементация Общего стандарта отчетности в национальное законодательство государств-членов ЕС осуществлена опосредованно, то есть

---

[269] Ангилья, Аргентина, **Бельгия**, Бермудские острова, Британские Виргинские острова, **Болгария**, Каймановы острова, Колумбия, **Хорватия**, **Кипр**, **Чехия**, **Дания**, **Эстония**, Фарерские острова, **Финляндия**, **Франция**, **Германия**, Гибралтар, **Греция**, Гернси, **Венгрия**, Исландия, Индия, **Ирландия**, остров Мэн, **Италия**, Джерси, Корея, **Латвия**, Лихтенштейн, **Литва**, **Люксембург**, **Мальта**, Мексика, Монтсеррат, **Нидерланды**, Норвегия, **Польша**, **Португалия**, **Румыния**, Сан-Марино, Сейшельские острова, **Словакия**, **Словения**, ЮАР, **Испания**, **Швеция**, острова Теркс и Кайкос, Соединенное Королевство.

[270] Андорра, Антигуа и Барбуда, Аруба, Австралия, **Австрия**, Азербайджан, Багамские острова, Бахрейн, Барбадос, Белиз, Бразилия, Бруней-Даруссалам, Канада, Чили, Китай, острова Кука, Коста-Рика, Кюрасао, Доминика, Гренландия, Гренада, Гонконг (Китай), Индонезия, Израиль, Япония, Ливан, Маршалловы острова, Макао (Китай), Малайзия, Маврикий, Монако, Науру, Новая Зеландия, Ниуэ, Пакистан, Панама, Катар, Россия, Сент-Китс и Невис, Самоа, Сент-Люсия, Сент-Винсент и Гренадины, Саудовская Аравия, Сингапур, Сен-Мартен, Швейцария, Тринидад и Тобаго, Турция, ОАЭ, Уругвай, Вануату.

[271] Гана, Кувейт.

[272] Албания, Эквадор, Казахстан, Мальдивы, Нигерия, Оман, Перу.

через Директиву ЕС 2014/107 от 9 декабря 2014 года[273], или DAC 2. Это было сделано по двум основным причинам: (1) поскольку директивы являются правовым инструментом гармонизации, национальные законы различных государств-членов ЕС, в которые переносятся одни и те же положения директивы, будут в значительной степени между собой похожи; (2) ЕС имплементировал Общий стандарт отчетности расширительно, поскольку он включил в DAC 2 не только сам Стандарт (в виде Приложения I), но и дополнительные правила к нему (в виде Приложения II).

С учетом того, что Общий стандарт отчетности был инкорпорирован в Директиву ЕС 2011 года дословно в виде Приложения I, нет смысла их сравнивать между собой. Единственным различием между ними является упоминавшаяся ранее дополнительная Статья X «Даты имплементации в отношении подотчетных финансовых учреждений, расположенных в Австрии». В силу того, что данная статья не влияет на результаты исследования, ее следует опустить и перейти к Приложению II, содержащему дополнительные правила отчетности и комплексной правовой проверки для целей получения информации о финансовых счетах.

Так, данное Приложение охватывает 6 вопросов: (1) изменение в обстоятельствах; (2) самосертификация для новых счетов юридических лиц; (3) резидентство финансового учреждения; (4) обслуживаемый счет; (5) трасты, являющиеся пассивными нефинансовыми учреждениями; (6) адрес основного офиса юридического лица. Фактически все эти положения проистекают из Комментариев к Общему стандарту отчетности. Правда, не ясно, почему только эти положения Комментариев были имплементированы в ЕС посредством DAC 2 в качестве дополнительных правил. На первый взгляд, это обусловлено тем, что лица, ответственные за принятие решений и выработку политики в ЕС, посчитали, что данные вопросы имеют особое значение, а потому должны быть

[273] 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 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0107&from=EN (date of access: 21.12.2020).

имплементированы в национальное законодательство государств-членов ЕС. Между тем, эта же проблема становится более сложной, когда речь заходит о юридической силе Комментариев к Общему стандарту отчетности.

Вне всякого сомнения, Общий стандарт отчетности и Комментарии к нему как международные стандарты не являются обязательными для государств. Между тем, государства следуют Общему стандарту отчетности и имплементируют его в национальное законодательство, поскольку они приняли общее решение о том, что он должен быть глобальным стандартом. Ключевым в данном контексте является слово «имплементировать», поскольку без имплементации в национальное законодательство ни Общий стандарт отчетности, ни Комментарии к нему не имеют юридической силы. Однако природа Комментариев становится двойственной, когда возникает необходимость в толковании Общего стандарта отчетности в той стране, которая имплементировала Общий стандарт отчетности, но не Комментарии к нему. Универсальный подход к решению этой проблемы отсутствует.

Если применить данные рассуждения к ЕС, то можно заметить, что после имплементации через DAC 2 исключительно Общего стандарта отчетности и незначительной части Комментариев к нему данные положения стали обязательными для национальных судов государств-членов ЕС и Суда ЕС. Следовательно, к другой части Комментариев суды могут обращаться как к информационному источнику, но не как к источнику права.

Должны быть причины, почему лица, ответственные за принятие решений и выработку политики в ЕС, выбрали только данные положения Комментариев и назвали их дополнительными правилами к Общему стандарту отчетности, но это уже вопрос не права, а политики. Следует остановиться тут и констатировать, что объем имплементации Общего стандарта отчетности в ЕС равен данному международному стандарту и 6 дополнительным правилам, которые представляют собой некоторые положения Комментариев к нему.

В случае со Стандартом обмена межстрановой отчетностью такие проблемы как юридическая сила Комментариев и их толкование не возникают, поскольку

соответствующие Комментарии пока еще не разработаны. В отличие от Стандарта автоматического обмена информацией о финансовых счетах по налоговым вопросам, Действие 13 Плана BEPS предусматривает не общее требование об эффективной имплементации, а модельное законодательство для целей имплементации Стандарта обмена межстрановой отчетностью.

Так, Стандарт обмена межстрановой отчетностью имплементирован в ЕС через Директиву ЕС 2016/881 от 25 мая 2016 года[274], или DAC 4. Но, в отличие от Общего стандарта отчетности, Стандарт обмена межстрановой отчетностью не инкорпорирован в Директиву ЕС 2011 года дословно. Более того, метод инкорпорации достаточно сложен, поскольку одна часть положений расположена в Приложении (Приложение III к консолидированной версии директивы), а другая часть – в основной части DAC 4. Само Приложение также заслуживает внимания, поскольку оно содержит модель межстрановой отчетности с общими и специальными инструкциями, которые берут свое начало из «Приложения III к Главе V. Документация для целей трансфертного ценообразования – Межстрановая отчетность» Действия 13 Плана BEPS.

Если соотнести статьи Стандарта обмена межстрановой отчетностью со статьями DAC 4, то можно увидеть различия. Так, Стандарт обмена межстрановой отчетностью инкорпорирован в DAC 4 полностью, за исключением параграфа 2 статьи 6 «Использование и конфиденциальность информации, полученной из межстрановой отчетности». В данном параграфе говорится не об использовании, а лишь о конфиденциальности информации, содержащейся в межстрановой отчетности: «Налоговый орган Страны обязан обеспечить конфиденциальность информации, содержащейся в межстрановой отчетности, по меньшей мере, в той степени, в какой это было бы обеспечено, если бы она предоставлялась, согласно положениям Многосторонней конвенции о взаимной административной помощи по налоговым вопросам».

---

[274] Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L0881&from=EN (date of access: 21.12.2020).

Очевидно, что параграф 2 статьи 6 не был инкорпорирован в DAC 4 постольку, поскольку изначально он уже имел место в директиве, а именно в статье 16. Фактически параграф 2 статьи 6 представляет собой отсылку к статье 22 Многосторонней конвенции, в которой закреплен международный стандарт тайны. Если сравнить данный стандарт со стандартом тайны, предусмотренным в статье 16 Директивы ЕС 2011 года, то существенной разницы между ними нет.

Таким образом, DAC 4 практически полностью инкорпорировала Стандарт обмена межстрановой отчетностью. Тем не менее, положения DAC 4 сформулированы шире, чем аналогичные положения данного международного стандарта.

Например, параграф 1 статьи 6 Стандарта обмена межстрановой отчетностью дополнен в DAC 4 следующим положением: «Нет запрета на использование информации, ставшей предметом обмена между Государствами-Членами на основании Статьи 8aa, как основы для осуществления дальнейших расследований в отношении соглашений о трансфертном ценообразовании внутри группы многонациональных предприятий или по другим налоговым вопросам при проведении налоговой проверки, и, как следствие, могут быть произведены соответствующие корректировки налогооблагаемого дохода участвующего предприятия (параграф 3 статьи 1)».

Также в DAC 4 имеет место ряд дополнительных правил. Например, в перечне терминов с определениями, закрепленном в Приложении, есть определение термина «предприятие» (параграф 2 статьи I Приложения III). Затем одним из общих требований отчетности, предусмотренных в том же Приложении, является требование о том, что «в межстрановой отчетности должна быть указана валюта сумм, о которых говорится в отчетности» (параграф 5 статьи II Приложения III).

Но наиболее важное дополнение из представленных в настоящем Приложении, а именно в параграфе 1 статьи II Приложения III, звучит следующим образом: «Участвующее предприятие, являющееся резидентом Государства-Члена, […] обязано запросить у своего конечного материнского

предприятия всю информацию, необходимую для выполнения им требований о предоставлении межстрановой отчетности, в соответствии со Статьей 8aa(3)».

Далее отмечается, что если участвующее предприятие не получило всю необходимую информацию для отчетности за всю группу многонациональных предприятий, то участвующее предприятие должно предоставить межстрановую отчетность, содержащую всю имеющуюся у него информацию, и уведомить государство-член ЕС, налоговым резидентом которого оно является о том, что конечное материнское предприятие отказалось предоставить необходимую информацию. В результате, государство-член ЕС может применить штрафные санкции, предусмотренные его национальным законодательством, и уведомить другие государства-члены ЕС о таком отказе.

В частности, как указывает Гончарова Л.В., «законодательство Нидерландов предусматривает существенные санкции за невыполнение или несвоевременное выполнение обязательств по подаче МО и (или) по уведомлению об участии в международной группе: вплоть до тюремного заключения сроком до четырех лет и штрафа до 20 250 евро»[275].

Это дополнение важно постольку, поскольку участвующее предприятие не освобождается от ответственности, когда оно не может получить от своего конечного материнского предприятия информацию, необходимую в целях предоставления межстрановой отчетности. Видится, что это оправдано, так как любая группа многонациональных предприятий – это единое целое, состоящее из связанных между собой частей. Следовательно, группа многонациональных предприятий должна быть заинтересована в том, чтобы предоставить своим отчитывающимся предприятиям всю необходимую информацию. В противном случае есть высокий риск применения штрафных санкций.

Как отмечалось ранее, директивы являются правовым инструментом гармонизации, а значит, национальные законы различных государств-членов ЕС,

---

[275] Гончарова Л.В. Законодательство о межстрановой отчетности Нидерландов и России: сравнение, первые результаты практического применения // Налоговед. – 2016. – № 11. – С. 62-69.

в которые переносятся одни и те же положения директивы, будут в значительной степени похожи. Таким образом, все государства-члены ЕС имплементировали как Общий стандарт отчетности, так и Стандарт обмена межстрановой отчетностью примерно в равном объеме. Как следствие, проблема разного объема имплементации данных международных стандартов внутри ЕС не столь очевидна. Данная проблема становится более очевидной при сравнении объема имплементации Общего стандарта отчетности и Стандарта обмена межстрановой отчетностью в ЕС и третьих странах. В качестве третьей по отношению к ЕС страны можно рассмотреть Россию.

Отметим, что в ЕС и России данные международные стандарты имплементированы по-разному. В ЕС – опосредованно, а в России – непосредственно, то есть через поправки в национальное законодательство. Между тем, механизмы имплементации[276] в ЕС и России абсолютно одинаковы, поскольку в обоих случаях соглашения компетентных органов являются связующими звеньями между национальным законодательством и международными договорами по налоговым вопросам. Иными словами, проблема разного объема имплементации никак не связана с механизмом имплементации исследуемых международных стандартов.

В России и Общий стандарт отчетности, и Стандарт обмена межстрановой отчетностью имплементированы посредством Федерального закона от 27.11.2017 № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний»[277].

---

[276] Понятия «механизм имплементации» и «способ имплементации» различаются. Так, под «механизмом имплементации» понимается системная связь между надлежащей правовой основой и национальным законодательством, которая позволяет реализовать на практике автоматический обмен информацией. Под «способом имплементации» следует понимать порядок перенесения международных стандартов в национальное законодательство.

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

Иными словами, в отличие от ЕС, в России оба международных стандарта были имплементированы в национальное законодательство напрямую: их имплементация не опосредована ничем, что можно было бы считать аналогом Директивы ЕС 2011 года (например, на уровне ЕАЭС).

Между тем, лишь общие положения Общего стандарта отчетности были перенесены Федеральным законом от 27.11.2017 № 340-ФЗ, который является «основным законодательством» (primary legislation) для целей данного международного стандарта. Более детализированные положения были имплементированы позже через Постановление Правительства РФ от 16.06.2018 № 693 «О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий)»[278]. Данный нормативно-правовой акт является «вторичным законодательством» (secondary legislation) для целей Общего стандарта отчетности.

Приведенные выше два термина, «первичное законодательство» и «вторичное законодательство», использованы на официальном сайте ОЭСР, где представлена специальная таблица, посвященная имплементации Общего стандарта отчетности в разных странах[279]. Одна из колонок данной таблицы называется «Перечень неподотчетных финансовых учреждений, представляющих низкий риск уклонения, а также освобожденные счета». И хотя это не является объектом настоящего анализа, данный перечень связан с применением Общего

---

[278] Постановление Правительства РФ от 16.06.2018 № 693 «О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий)» (вместе с «Положением об осуществлении запроса организацией финансового рынка у своих клиентов информации о таких клиентах, выгодоприобретателях и (или) лицах, прямо или косвенно их контролирующих, ее обработки, в том числе документальной фиксации, и анализа, о принятии, в том числе документальной фиксации, обоснованных и доступных в сложившихся обстоятельствах мер по установлению налогового резидентства клиентов, выгодоприобретателей и лиц, прямо или косвенно их контролирующих, включая проверку достоверности и полноты представленной клиентом информации, а также о составе, об условиях, о порядке и сроках представления указанной информации в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов»).

[279] OECD's official website [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/ (date of access: 21.12.2020).

стандарта отчетности, а потому заслуживает упоминания. В части по России данная колонка не содержит информации, но в действительности такая информация есть, и представлена она в ранее упоминавшемся Постановлении Правительства Российской Федерации от 16.06.2018 № 693.

Другая колонка исследуемой таблицы называется «Формат национальной отчетности». В части, касающейся государств-членов ЕС, в ней указано, что национальным форматом отчетности является «Общий стандарт отчетности». В контексте же России сказано, что национальный формат отчетности «имеет место». Это, действительно, так, поскольку, в отличие от ЕС, Общий стандарт отчетности не был имплементирован в России дословно. Вероятная причина этого может быть в том, что Общий стандарт отчетности содержит такие юридические категории как трасты, которые не известны правовой системе России.

Последняя колонка таблицы, к которой следует обратиться в рамках настоящего анализа, именуется «более широкий подход». В контексте ЕС было доказано, что подход, представленный в DAC 2, шире, чем подход, закрепленный в Общем стандарте отчетности. Если говорить о России, то подход также более широкий, но в совершенно других аспектах.

Так, общие положения Общего стандарта отчетности были имплементированы в Раздел VII.1 «Выполнение международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения и взаимной административной помощи по налоговым делам» части первой Налогового кодекса Российской Федерации в виде Главы 20.1 «Автоматический обмен финансовой информацией с иностранными государствами (территориями)».

Общие положения включают терминологию (статья 142.1), основные обязанности финансовых учреждений по предоставлению отчетности (статья 142.2), полномочия налоговых органов (статья 142.3), права и обязанности финансовых учреждений и их клиентов (статья 142.4). Все эти вопросы раскрыты в свете автоматического обмена финансовой информацией, или автоматического обмена информацией о финансовых счетах.

Интересная особенность терминологии заключается в том, что в России «финансовые счета» именуются «договорами об оказании финансовых услуг». Заметим, что это не меняет сути, поскольку все финансовые счета основываются на договорах между финансовыми учреждениями и их клиентами. Кроме того, они связаны с оказанием финансовых услуг, таких как хранение, управление и инвестирование финансовых активов.

Термин «финансовые активы» также обращает на себя внимание. Согласно Общему стандарту отчетности, данный термин «не включает недолговые прямые имущественные права на недвижимость» (статья VIII(A)(7)). В российском законодательстве «финансовые активы», помимо этого, не включают драгоценные металлы (за исключением обезличенных металлических счетов). Это значит, что драгоценные металлы могут стать привлекательными для тех, кто захочет скрыть свои активы от налоговых органов.

Иной вопрос, на который следует обратить внимание, это режим тайны. В соответствии с частью 2 статьи 142.2, «представление организацией финансового рынка федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному по контролю и надзору в области налогов и сборов, информации в соответствии с настоящей главой не является нарушением банковской тайны и не требует получения согласия клиентов, выгодоприобретателей и лиц, прямо или косвенно их контролирующих».

Далее, согласно части 1(4) статьи 102, налоговой тайной не являются сведения, «предоставляемые налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам), в том числе в рамках международного автоматического обмена информацией».

Примечательно, что данную новеллу российского законодательства Родыгина В.Е. приводит в качестве примера трансформации института налоговой тайны в условиях цифровой экономики[280].

На этом примере видно, как сведения, на которые распространяется банковская тайна, одновременно становятся сведениями, на которые распространяется налоговая тайна, на национальном уровне. Затем государство в одностороннем порядке отказывается от режима налоговой тайны, и сведения вновь находятся лишь под защитой банковской тайны.

Между тем, статья 26(6) соглашений об избежании двойного налогообложения, основанных на Модельной конвенции ОЭСР, предусматривает, что «ни в коем случае положения параграфа 3 не должны быть истолкованы таким образом, чтобы у Договаривающегося Государства возникла возможность отказать в предоставлении информации лишь на том основании, что информация находится у банка, иного финансового учреждения».

Данный глобальный тренд был охарактеризован как «конец банковской тайны», поскольку она «не является препятствием для международного обмена информацией»[281]. Аналогичную формулировку использует Пономарева К.А., но уже в контексте Директивы ЕС 2011 года и международных стандартов автоматического обмена информацией[282].

Когда сведения оказываются в другом государстве, то, как отмечалось ранее, на них вновь распространяются требования конфиденциальности, которые должны соответствовать минимальным стандартам налоговой тайны.

Вопрос, которого нет в Общем стандарте отчетности, но который есть в Стандарте обмена межстрановой отчетностью, это штрафные санкции.

---

[280] Родыгина В.Е. Трансформация института налоговой тайны в условиях цифровой экономики: правовые аспекты // Финансовое право. – 2019. – № 10. – С. 20-24.

[281] Cahiers de droit fiscal international. Volume 98b. Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. – The Netherlands: Sdu Uitgevers, 2013. – P. 48.

[282] 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.

Тем не менее, в российском законодательстве предусмотрена налоговая ответственность за правонарушения, совершенные в связи с автоматическим обменом финансовой информацией. Так, согласно части 1 статьи 129.7, «ненаправление в установленный срок организацией финансового рынка финансовой информации в соответствии с главой 20.1 настоящего Кодекса влечет взыскание штрафа в размере 500 000 рублей».

Далее, в соответствии с частью 2 данной статьи, «невключение организацией финансового рынка финансовой информации о клиенте организации финансового рынка, выгодоприобретателе и (или) лицах, прямо или косвенно их контролирующих, в соответствии с главой 20.1 настоящего Кодекса влечет взыскание штрафа в размере 50 000 рублей за каждый факт такого нарушения».

И последнее правонарушение – это непринятие финансовым учреждением мер, необходимых для обнаружения налогового резидентства клиента, бенефициарного собственника или контролирующего лица. Штраф составляет 50 000 рублей за каждое лицо (статья 129.8).

Однако, в соответствии с частью 6 статьи 2 Федерального закона 27.11.2017 № 340-ФЗ, «за налоговые правонарушения, предусмотренные статьями 129.7 и 129.8 Налогового кодекса Российской Федерации, выявленные в 2017, 2018 и 2019 годах, налоговые санкции, предусмотренные указанными статьями, не применяются». Видится, что эти три года были предоставлены финансовым учреждениям постольку, поскольку они должны адаптироваться к новым требованиям предоставления отчетности и комплексной правовой проверки. Но уже в 2021 году, когда финансовые учреждения будут отчитываться за 2020 год, они могут быть привлечены к ответственности за данные правонарушения.

Как было указано выше, детализированные положения Общего стандарта отчетности были имплементированы позже через Постановление Правительства Российской Федерации от 16.06.2018 № 693. Данный нормативно-правовой акт включает в себя Правила и два Перечня, которые упоминались ранее: (1) Перечень неподотчетных финансовых учреждений, которые представляют низкий

риск уклонения и (2) Перечень освобожденных договоров об оказании финансовых услуг.

Обобщая сказанное, можно сделать вывод о том, что Правила и положения Главы 20.1 части первой Налогового кодекса Российской Федерации отражают Общий стандарт отчетности, в целом, но с дополнениями. Некоторые из этих дополнений представлены в двух приложениях к Правилам, которые содержат: (1) признаки клиентов (за исключением клиентов – физических лиц), осуществляющих активную деятельность, и (2) признаки принадлежности к иностранному государству для целей определения налогового резидентства клиента, его выгодоприобретателя или лица, прямо или косвенно его контролирующего.

Но главное дополнение, введенное Правилами, касается категории «спящих договоров об оказании финансовых услуг», которые проистекают из Комментариев к Общему стандарту отчетности. Так, в пункте 21 Правил сказано, что «организация финансового рынка присваивает статус “спящего” договора в отношении ранее заключенного договора в случае, если по результатам проведения мер, предусмотренных разделом III настоящего Положения, выявлен хотя бы один из признаков принадлежности клиента к иностранному государству и соблюдены следующие условия».

Одно из данных условий сформулировано так: «В течение 3 лет, предшествующих отчетному периоду, клиентом не осуществлялись (инициировались) операции по ранее заключенному договору или любому другому договору этого клиента, предусматривающему оказание финансовых услуг, в организации финансового рынка».

Как пишут Левашенко А.Д. и Коваль А.А., «есть страны (в частности, Британские Виргинские острова, Бруней, Великобритания, Бермуды), которые исключают из отчетности “спящие” счета, то есть такие, по которым последние три года не проводились трансакции и клиент не взаимодействовал с финансовым

институтом последние шесть лет»[283]. По мнению авторов, такие счета представляют низкий риск уклонения от уплаты налогов.

Опять же это тема для отдельной дискуссии, почему лица, ответственные за принятие решений и выработку политики, выбрали только некоторые положения Комментариев к Общему стандарту отчетности. Как и в ЕС, в России природа Комментариев двойственна и влечет за собой ту же проблему толкования.

Отметим, что лишь малая часть Комментариев была имплементирована в России и что только эта часть является источником права, на которую могут ссылаться российские суды. Иные положения Комментариев остаются лишь источником информации.

Как было указано выше, Стандарт обмена межстрановой отчетностью имплементирован в России в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации. Так, первые пять статей данного международного стандарта были перенесены в Раздел V.1 «Взаимозависимые лица и международные группы компаний. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании. Документация по международным группам компаний» в качестве Главы 14.4-1 «Представление документации по международным группам компаний».

Статья 6 исследуемого международного стандарта была имплементирована в Раздел VII.1 «Выполнение международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения и взаимной административной помощи по налоговым делам» в виде Главы 20.2 «Международный автоматический обмен страновыми отчетами в соответствии с международными договорами Российской Федерации».

Оставшаяся часть Стандарта обмена межстрановой отчетностью была перенесена в иные статьи части первой Налогового кодекса Российской Федерации.

---

[283] Левашенко А.Д., Коваль А.А. Как искать финансовые счета за рубежом // Налоговед. – 2020. – № 2. – С. 40-49.

Как и ЕС, Российская Федерация использовала модельное законодательство для имплементации Стандарта обмена межстрановой отчетностью. Однако и в российском законодательстве есть некоторые дополнения и изменения к данному международному стандарту.

Так, в российском законодательстве нет деления материнских предприятий на «конечные материнские предприятия» и «замещающие материнское предприятия». На первый взгляд, нет таких категорий, как «освобожденная группа многонациональных предприятий» и «системное неисполнение», но, в действительности, они имеют место в статье 105.16-3. Данная статья представляет интерес по нескольким причинам.

Во-первых, часть 6(3) статьи 105.16-3 предусматривает расширенную концепцию «освобожденной группы многонациональных предприятий». В Стандарте обмена межстрановой отчетностью данная категория сформулирована как «группа, имеющая совокупный консолидированный доход группы менее 750 миллионов евро в течение налогового года, непосредственно предшествующего отчетному налоговому году, как это представлено в консолидированной финансовой отчетности за такой предшествующий налоговый год». Данная концепция одинакова для материнских предприятий, которые являются резидентами и нерезидентами для налоговых целей. Однако в российском законодательстве такое разграничение проводится.

Так, согласно упоминавшейся ранее статье, группа многонациональных предприятий освобождается для целей межстрановой отчетности в двух случаях: (1) если ее материнское предприятие является налоговым резидентом Российской Федерации и совокупный консолидированный доход группы меньше 50 миллиардов рублей в течение налогового года, непосредственно предшествующего отчетному налоговому году; (2) если его материнское предприятие является налоговым резидентом зарубежного государства (территории) и совокупный консолидированный доход группы меньше той суммы, которая установлена законодательством этого зарубежного государства (территории).

Примечательно, что, в соответствии со Стандартом обмена межстрановой отчетностью, сумма в местной валюте должна быть примерно равной 750 миллионам евро. Когда данный международный стандарт был имплементирован, 50 миллиардов рублей были примерно равны 750 миллионам евро, однако по состоянию на 3 ноября 2020 года ввиду колебаний курса валюты около 70 миллиардов рублей равны этой сумме. Если такая тенденция сохранится, то гораздо меньшее количество групп многонациональных предприятий с материнским предприятием, являющимся налоговым резидентом Российской Федерации, будет подпадать под освобождение. Единственным выходом для них станет сокращение совокупного консолидированного дохода группы.

Напомним, что в контексте США также говорилось о данной проблеме, но там она была не столь заметной по причине того, что курсы доллара и евро не столь существенно колеблются по отношению друг к другу.

Нельзя не отметить, что в России Центральный Банк Российской Федерации, органы государственной власти и органы местного самоуправления никогда не квалифицируются в качестве участвующих предприятий группы многонациональных предприятий (часть 3 статьи 105.16-1).

Во-вторых, часть 5 статьи 105.16-3 устанавливает, что межстрановая отчетность, содержащая информацию, являющуюся государственной тайной, или информацию, которая прямо или косвенно касается военно-технического сотрудничества с зарубежными странами, передается в части, которая не включает данную информацию. Более того, если межстрановая отчетность содержит информацию об участвующих предприятиях, которые включены в перечень стратегических предприятий и их дочерних организаций, информация об их деятельности может быть передана только после одобрения компетентного органа, который назначается Правительством Российской Федерации. Напомним, что в США имеет место схожее положение.

Говоря о штрафных санкциях за правонарушения, совершенные в контексте автоматического обмена межстрановой отчетностью, они указаны в статьях 129.9 и 129.10 части первой Налогового кодекса Российской Федерации.

Так, если предприятие не уведомляет налоговый орган или предоставляет ему недостоверную информацию об участии в группе многонациональных предприятий, то предприятие несет ответственность в размере 50 000 рублей. Далее штрафная санкция в размере 100 000 рублей налагается, если межстрановая отчетность не предоставлена или содержит ложные сведения.

Тем не менее, как и в случае с ответственностью в контексте автоматического обмена информацией о финансовых счетах, «за налоговые правонарушения, предусмотренные статьями 129.9, 129.10 и пунктом 2 статьи 129.11 Налогового кодекса Российской Федерации, выявленные в отношении отчетных периодов, начинающихся в 2017, 2018 и 2019 годах, налоговые санкции, предусмотренные указанными статьями, не применяются» (пункт 7 статьи 2 Федерального закона от 27.11.2017 № 340-ФЗ).

Опять же эти три года были предоставлены отчитывающимся предприятиям групп многонациональных предприятий, чтобы они адаптировались к новым правилам. Но уже в 2021 году, когда данные предприятия будут отчитываться за 2020 год, их можно будет привлечь к ответственности за данные правонарушения.

Таким образом, по результатам анализа объемов имплементации Общего стандарта отчетности и Стандарта обмена межстрановой отчетностью в ЕС и России было установлено, что данные международные стандарты были имплементированы практически полностью как в ЕС, так и в России. Наряду с этим были выявлены некоторые особенности, связанные с имплементацией указанных международных стандартов.

Так, Общий стандарт отчетности был имплементирован и в ЕС, и в России с дополнениями. В обоих случаях данные дополнения проистекают из Комментариев к Общему стандарту отчетности. Однако ЕС и Россия имплементировали разные положения Комментариев. По этой причине объем имплементации Общего стандарта отчетности различается. И это приводит к разному объему информации о финансовых счетах, которой государства-члены ЕС и Россия обмениваются в автоматическом режиме.

Представляется, что решением данной проблемы мог бы стать унифицированный подход к Комментариям к Общему стандарту отчетности. Если они будут обязательными для государств, то не будет иметь значения, какие именно положения Комментариев были имплементированы. В DAC 2 (как и в DAC 4) указано, что Комментарии должны использоваться для толкования, но это односторонний подход, поскольку в российском законодательстве такое указание отсутствует. Чтобы сделать объем имплементации Общего стандарта отчетности и объем информации, обмениваемой в автоматическом режиме, одинаковым, страны должны признать Комментарии обязательными для целей толкования.

В контексте Стандарта обмена межстрановой отчетностью имеет место меньшее количество проблем, связанных с имплементацией, поскольку есть модельное законодательство, воспринятое ЕС и Россией.

Тем не менее, особенности все равно присутствуют ввиду дополнений, сделанных как ЕС, так и Россией. Если принять во внимание эти дополнения, то можно увидеть, что ситуация с объемом имплементации Стандарта обмена межстрановой отчетностью более сложная. К данному международному стандарту нет комментариев, которые могли бы быть источником этих дополнений – все они были разработаны ЕС и Россией в одностороннем порядке.

Видится, что для решения проблемы неравного объема информации, обмениваемой в автоматическом режиме, в контексте Стандарта обмена межстрановой отчетностью ЕС должен принять дополнения, аналогичные тем, что уже приняты Россией и наоборот. Однако это маловероятно, поэтому объем имплементации данного международного стандарта будет неизбежно разным в разных юрисдикциях.

§ 3.3. Соотношение частного и публичного интереса при автоматическом обмене информацией

В третьем параграфе второй главы настоящего исследования было указано, что в контексте автоматического обмена информацией соотношением частного и публичного интереса является соотношение налоговой открытости и конфиденциальности.

Как отмечает Волова Л.И., при имплементации Общего стандарта отчетности государства «встречаются с трудностями, поскольку происходит противоречие между транспарентностью ведения бизнеса за рубежом и защитой конфиденциальности информации. Разрешение этой коллизии требует возложения на банки и иные финансовые организации обязанности предоставлять информацию о вкладах налогоплательщиков, а это пока трудноосуществимо в нынешних условиях»[284].

По мнению Старженецкой Л.Н., «основной тенденцией в современном правовом регулировании межгосударственного обмена информацией является значительное расширение прав компетентных органов на получение информации о налогоплательщике и иной информации для администрирования национальных налоговых правил. Последнее происходит в основном за счет сужения прав налогоплательщика (прежде всего на охрану банковской и налоговой тайны)»[285].

В ЕС налоговая открытость обеспечивается, главным образом, за счет правил об обязательном раскрытии информации, которые не имеют места в США. Подобно Общему стандарту отчетности и Стандарту обмена межстрановой отчетностью, они были имплементированы через поправку в Директиву ЕС 2011 года. Но, в отличие, от данных международных стандартов, Модельные правила были имплементированы в ЕС с существенными дополнениями и изменениями.

Далее будет исследован автоматический обмен информацией о трансграничных схемах налогового планирования в ЕС через анализ соответствующей директивы и ее сравнение с Модельными правилами.

Напомним, что консолидированная версия Директивы ЕС 2011 года не очень удобна в тех случаях, когда требуется исследование конкретного вида автоматического обмена информацией. Поэтому для целей анализа автоматического обмена информацией о трансграничных схемах налогового

---

[284] Волова Л.И. Особенности правового регулирования международных налоговых отношений // Финансовое право. – 2019. – № 7. – С. 31-35.

[285] Старженецкая Л.Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России. – М.: Статут, 2018. – С. 247.

планирования будет использована Директива ЕС 2018/822 от 25 мая 2018 года[286], или DAC 6, которая внесла в базовую директиву соответствующую поправку.

Из преамбулы к данной директиве следует, что автоматический обмен информацией о трансграничных схемах налогового планирования был принят в целях повышения эффективности автоматического обмена информацией о финансовых счетах. Так, согласно параграфу 5 преамбулы, «и хотя Общий стандарт отчетности, введенный Директивой ЕС 2014/107, представляет собой существенный шаг вперед в контексте создания правовой основы для налоговой прозрачности в ЕС, по меньшей мере, в отношении информации о финансовых счетах, его все еще можно улучшить». Далее, в параграфе 6 преамбулы уточняется, что улучшение может быть достигнуто через автоматический обмен информацией о трансграничных схемах налогового планирования.

Также из преамбулы к исследуемой директиве следует, что предпосылками для данного вида автоматического обмена информацией в ЕС являются Действие 12 Плана BEPS, на что указано в параграфе 4, и Модельные правила. Так, в параграфе 13 преамбулы отмечается, что «государства-члены могут использовать разработки ОЭСР, а именно Модельные правила обязательно раскрытия информации для целей противодействия сделкам, направленным на избежание правил Общего стандарта отчетности, и прозрачным офшорным структурам, а также Комментарии к ним, в качестве иллюстрации или источника толкования, чтобы обеспечить их единообразное применение».

Напомним, что суть автоматического обмена информацией о трансграничных схемах налогового планирования заключается в том, что посредники, а в некоторых случаях и налогоплательщики, предоставляют налоговым органам сведения о трансграничных схемах налогового планирования, которые затем в автоматическом режиме передаются налоговым органам других стран. Для ответа на вопрос о том, кто является посредником и что собой

[286] Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32018L0822 (date of access: 03.04.2021).

представляет трансграничная схема налогового планирования, необходимо обратиться к статье 1(1)(b) анализируемой директивы.

Так, в общем виде «посредником» является лицо, которое разрабатывает, продвигает, организует или делает доступной для применения либо руководит применением подотчетной трансграничной схемы налогового планирования. Обратим внимание на то, что в DAC 6, в отличие от Модельных правил, не проводится деления на «промоутеров» и «поставщиков услуг». Но с учетом того, что правовое регулирование для обеих категорий в Модельных правилах, практически не различается, это отличие от DAC 6 не является существенным.

Как видно из приведенного выше определения, среди трансграничных схем налогового планирования выделяются подотчетные. Если проводить сравнение с Модельными правилами, то в них подобная категория отсутствует. Модельные правила исходят из деления на «сделки, направленные на избежание правил Общего стандарта отчетности» и «прозрачные офшорные структуры». Далее для каждой категории приводится собственное правовое регулирование. В DAC 6, наоборот, имеет место общее правовое регулирование, поскольку в этой директиве изначально не происходит подобного разграничения.

Под «трансграничной схемой налогового планирования» понимается схема, касающаяся либо нескольких государств-членов ЕС, либо государства-члена ЕС и третьей страны, при соблюдении одного из нескольких условий. Так, в соответствии с одним из условий, подобная схема влияет на автоматический обмен информацией или определение бенефициарного собственника.

В свою очередь, «подотчетной трансграничной схемой налогового планирования» является та, которая содержит хотя бы один из «индикаторов» (hallmarks), представленных в Приложении IV к Директиве ЕС 2011 года.

Так, индикаторы, в соответствии с Частью II Приложения IV, делятся на следующие категории: (1) общие индикаторы, привязанные к тесту основной

выгоды[287]; (2) специальные индикаторы, привязанные к тесту основной выгоды; (3) специальные индикаторы, связанные с трансграничными сделками; (4) специальные индикаторы, касающиеся автоматического обмена информацией и бенефициарной собственности; (5) специальные индикаторы, касающиеся трансфертного ценообразования.

Если сравнить между собой индикаторы для трансграничных схем налогового планирования, закрепленные в Модельных правилах и DAC 6, то можно увидеть ряд существенных различий. Во-первых, DAC 6 закрепляет тест основной выгоды, применение которого предшествует применению общих и специальных индикаторов, тогда как Модельные правила исходят исключительно из применения индикаторов. Во-вторых, индикаторы в DAC 6 представлены не в определении трансграничной схемы налогового планирования, как в Модельных правилах, а в приложении. В-третьих, перечень специальных индикаторов в DAC 6 шире, чем в Модельных правилах, поскольку охвачена не только сфера финансовых счетов, но и, к примеру, сфера трансфертного ценообразования.

Отметим, что наибольший интерес в контексте проводимого исследования представляет четвертая категория индикаторов, представленных в Приложении IV к Директиве ЕС 2011 года.

Данная категория индикаторов, среди прочего, указывает на то, что подотчетными являются схемы налогового планирования, которые могут способствовать уклонению от обязанности по предоставлению отчетности, согласно национальным законам, имплементировавшим право ЕС, или иным эквивалентным соглашениям об автоматическом обмене информацией о финансовых счетах, включая соглашения с третьими странами. Также сюда относятся схемы, основанные на отсутствии подобного законодательства или соглашений в отдельных юрисдикциях.

[287] Тест основной выгоды считается удовлетворенным, если установлено, что основной выгодой или одной из основных выгод с учетом всех фактов и обстоятельств, которую лицо могло разумным образом желать получить от схемы, является получение налогового преимущества.

Примером данных схем является использование юридических лиц или структур, которые освобождают или направлены на освобождение от обязанности по предоставлению отчетности в отношении одного или нескольких владельцев счета или контролирующих лиц при автоматическом обмене информацией о финансовых счетах.

Согласно статье 1(2) исследуемой директивы, предметом автоматического обмена информацией о трансграничных схемах налогового планирования являются следующие сведения:

1) информация о посредниках и налогоплательщиках, включая их имена, дату и место рождения (если речь идет о физических лицах), налоговое резидентство, ИНН, а также, где это применимо, сведениях о лицах, являющихся ассоциированными предприятиями налогоплательщика;
2) детали индикаторов, представленных в Приложении IV;
3) краткое содержание подотчетной трансграничной схемы налогового планирования, включая ее наименование и описание в абстрактном виде действий или схем;
4) дату, когда первый шаг к применению подотчетной схемы налогового планирования был или будет сделан;
5) детали национальных положений, которые лежат в основе подотчетной схемы налогового планирования;
6) стоимость подотчетной схемы налогового планирования;
7) сведения о государстве-члене ЕС налогоплательщика и иных государствах-членах ЕС, которые могут быть затронуты данной схемой;
8) сведения об ином лице в государстве-члене ЕС, которое может быть затронуто данной схемой, с указанием государства-члена ЕС, с которым данное лицо может быть связано.

Из данного списка сведений видно, что информация, как и при автоматическом обмене решениями налоговых органов, предоставляется в виде краткого содержания с описанием в абстрактном виде. Между тем, о возможности налоговых органов запросить исходную информацию ничего не сказано. Во-

первых, это может быть связано с отсутствием формализованного документа, подобного решению налогового органа. Во-вторых, отсутствие особого указания не лишает налоговый орган возможности запросить информацию на основе международного договора по налоговым вопросам.

Сравнив предметы автоматического обмена информацией о трансграничных схемах налогового планирования, представленные в Модельных правилах и DAC 6, можно сделать вывод о том, что в DAC 6 список сведений шире. Так, среди прочего, Модельными правилами не предусмотрено предоставления краткого содержания трансграничной схемы налогового планирования, деталей национальных положений, лежащих в основе такой схемы, сведений о ее стоимости и даты, когда был или будет сделан первый шаг к ее применению.

Завершая анализ DAC 6, отметим, что, подобно Модельным правилам, данная директива в статье 1(6) устанавливает штрафные санкции за непредоставление посредниками информации о подотчетных трансграничных схемах налогового планирования. Но в DAC 6, как и в Модельных правилах, данные штрафные санкции не конкретизированы, поскольку они должны быть разработаны в национальном законодательстве государств-членов ЕС.

Налоговая прозрачность, обеспечение которой является публичным интересом, сбалансирована в ЕС правилами о конфиденциальности, которые призваны обеспечить частный интерес. Так, правила о конфиденциальности в ЕС имеют место и на национальном, и на наднациональном уровне. На национальном уровне гарантии прав налогоплательщика фактически те же, что и на наднациональном, что обусловлено особенностями права ЕС.

Рассуждая о соотношении частного и публичного интереса в налоговых системах Великобритании, Франции и Германии, Пиетро Бориа отмечает, что в государствах-членах ЕС имеют место «две главные, эволюционно противоположные друг другу, тенденции: первая связана с идеей преобладания прав физических лиц над правом на налогообложение (Великобритания), а вторая,

наоборот, делает акцент на приоритете публичной власти и права на налогообложение над сферой частных интересов (Франция и Германия)»[288].

Иными словами, первая тенденция является особенностью англосаксонских стран, а вторая тенденция – характерной чертой стран континентального права. Принимая во внимание тот факт, что большинство государств-членов ЕС представляет собой страны континентального права и что Великобритания вышла из состава ЕС, можно предположить, что в перспективе ЕС будет следовать концепции приоритета публичного интереса над частным при налогообложении. Но при этом важно учитывать, что в ЕС под «публичным интересом» понимается не столько интерес публичной администрации, сколько интерес всего общества.

В наднациональном праве ЕС права налогоплательщика гарантируются в таких источниках права, как: (1) Европейская хартия основных прав 2012 года[289] (далее – Европейская хартия); (2) Директива ЕС 2011 года; (3) Общий регламент ЕС о защите данных.

В Европейской хартии есть статья 47, в которой сказано, что «каждый, чьи права и свободы, гарантированные правом Союза, нарушены, имеет право на эффективное средство судебной защиты перед трибуналом». Дополнительно в данной статье предусмотрено право на справедливое разбирательство.

В зарубежной доктрине[290] в контексте защиты прав налогоплательщика также ссылаются на право уважения частной и семейной жизни, которое предусмотрено статьей 7 Европейской хартии. Видится, что распространение содержания данных статей на сферу налогообложения, является примером расширительного толкования, однако зарубежная правотворческая и правоприменительная практика исходят именно из него.

---

[288] Pietro Boria. Taxation in European Union, 2nd Edition. – Italy: Springer, 2017. – P. 10.

[289] Charter of Fundamental Rights of the European Union of 2012 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012P/TXT&from=EN (date of access: 03.04.2021).

[290] Xavier Oberson. Op. cit. P. 224, 228; Viktoria Wöhrer. Op. cit. P. 205, 284.

Например, Европейским судом по правам человека было рассмотрено дело Satakunnan Markkinapörssi OY and Satamedia OY v. Finland[291], в котором, как пишет Воробьева Н.Н., «суд пришел к противоречивому выводу, что право каждого на защиту частной жизни превалирует над правом прессы публиковать налоговые сведения»[292]. Иными словами, в данном деле был продемонстрирован приоритет публичного интереса над частным в налоговой сфере.

Также зарубежная правотворческая и правоприменительная практика[293] выделяют в качестве гарантии прав налогоплательщика его право собственности. Так, оно закреплено в статье 17 Европейской хартии. Примечательно, что отличием Европейской конвенции прав человека[294] (далее – ЕКПЧ) от Европейской хартии является особое указание на то, что государство может ограничить право собственности «в целях обеспечения уплаты налогов или иных платежей либо штрафов» (статья 1 Дополнительного протокола). Таким образом, согласно Европейской хартии, в отличие от ЕКПЧ, право собственности является абсолютным.

Особенностью Европейской хартии в сравнении с ЕКПЧ также является статья 8, посвященная вопросу защиты персональных данных. Так, в параграфе 2 данной статьи установлено, что «сведения должны обрабатываться справедливо для определенных целей и на основе согласия заинтересованного лица или на другом законном основании, установленном правом». Далее указано, что «каждый имеет право доступа к сведениям, которые были собраны о нем или о ней, а также право на то, чтобы их исправили».

Возникает вопрос, являются ли сведения, передаваемые при автоматическом обмене информацией, персональными данными. Ответ на него

---

[291] Satakunnan Markkinapörssi OY and Satamedia OY v. Finland [Electronic resource]. URL: https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:[%22Satakunnan%20Markkinap%C3%B6rssi%20OY%22],%22documentcollectionid2%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-175121%22]} (date of access: 03.04.2021).

[292] Воробьева Н.Н. Принцип налоговой публичности и право на защиту персональных данных налогоплательщиков в практике ЕСПЧ // Налоговед. – 2016. – № 9. – С. 76-87.

[293] См. дело Foreign Republicans in Israel v. the Government of Israel.

[294] European Convention on Human Rights of 1950 [Electronic resource]. URL: https://www.echr.coe.int/documents/convention_eng.pdf (date of access: 08.02.2021).

имеет место в практике Суда ЕС. Так, в делах Tietosuojavaltuutettu v. Satakunnan Markkinapörssi Oy and Satamedia Oy[295] и Smaranda Bara and Others v. Casa Naţională de Asigurări de Sănătate and Others[296] было установлено, что данные о доходе лица являются персональными, как это определено в Директиве ЕС о защите данных[297] и Общем регламенте ЕС о защите данных[298]. Аналогично, как следует из дела Coty Germany GmbH v. Stadtsparkasse Magdeburg[299], информация о финансовых счетах (к примеру, имя и адрес владельца счета) являются персональными данными.

Таким образом, в ЕС у налогоплательщиков есть уникальная возможность контроля за информацией, являющейся предметом автоматического обмена информацией о финансовых счетах. Она закреплена в Европейской хартии, которая предусматривает возможность доступа к собранным сведениям, а также право на их исправление. Данная возможность подтверждается практикой Суда ЕС, который квалифицирует информацию о финансовых счетах в качестве персональных данных.

Директива ЕС 2011 года в части международного сотрудничества, в целом, и обмена информацией, в частности, между государствами-членами ЕС является альтернативой для международных договоров по налоговым вопросам.

---

[295] Judgment of the Court (Grand Chamber) of 16 December 2008. Tietosuojavaltuutettu v. Satakunnan Markkinapörssi Oy and Satamedia Oy. Case C-73/07 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62007CJ0073 (date of access: 03.04.2021).

[296] Judgment of the Court (Third Chamber) of 1 October 2015. Smaranda Bara and Others v. Casa Naţională de Asigurări de Sănătate and Others. Case C-201/14 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62014CJ0201 (date of access: 03.04.2021).

[297] Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council of 24 October 1995 on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31995L0046&from=EN (date of access: 03.04.2021).

[298] Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02016R0679-20160504&from=EN (date of access: 03.04.2021).

[299] Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 16 July 2015. Coty Germany GmbH v. Stadtsparkasse Magdeburg. Case C-580/13 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62013CJ0580 (date of access: 03.04.2021).

Если сравнить основные положения соглашений по налоговым вопросам с положениями Директивы ЕС 2011 года, то можно заметить, что Директива ЕС 2011 года имеет много общего с Многосторонней конвенцией.

Например, подобно Многосторонней конвенции, Директива ЕС 2011 года закрепляет в виде общего правила обязанность соблюдать необходимый уровень защиты персональных данных, о чем сказано в статье 25(1). Однако отсылка в данной статье сделана не к национальному законодательству, как в Многосторонней конвенции, а к Директиве ЕС о защите данных. Отметим, что данную директиву с 25 мая 2018 года заменил Общий регламент ЕС, поэтому все отсылки к ней должны быть истолкованы как отсылки к соответствующему общему регламенту (статья 94(2) Общего регламента ЕС о защите данных).

Рассуждая об общем правиле, закрепленном в анализируемой директиве, Виктория Верер обращает внимание на то, что «Директива ЕС об административном сотрудничестве не разъясняет, в какой степени права налогоплательщика должны быть защищены, она просто требует от государств-членов ЕС, чтобы права, которыми налогоплательщики наделены Директивой ЕС о защите данных, были ограничены. Также не указано, в какой степени данные права необходимо ограничить». В результате, «это чрезмерно общее правило привело к различиям в имплементировавших его положениях и к разному уровню защиты данных в этой области»[300].

Так, к примеру, в законодательстве Австрии статья 25 Директивы ЕС 2011 года не развивается, а лишь копируется (Закон об административной помощи в рамках ЕС 2012 года[301], параграф 19). Напротив, в законодательстве Испании (Органический закон о защите персональных данных 1999 года[302], статья 23)

---

[300] Viktoria Wöhrer. Op. cit. P. 192.

[301] Bundesgesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG [Electronic resource]. URL: https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2012_I_112/BGBLA_2012_I_112.pdfsig (date of access: 03.04.2021).

[302] Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal [Electronic resource]. URL: https://www.boe.es/buscar/pdf/1999/BOE-A-1999-23750-consolidado.pdf (date of access: 03.04.2021); в настоящее время данный закон отменен и заменен Органическим

указано, что права на доступ к данным, их исправление и удаление могут быть ограничены, когда их осуществление будет препятствовать административным действиям, направленным на исполнение налоговых обязательств, в частности, когда в отношении субъекта данных проводится налоговая проверка.

Отметим, что в статье 25(1) также предусмотрены исключения из общего правила. Так, некоторые права налогоплательщика могут быть ограничены в определенном случае. Под некоторыми правами подразумеваются: (1) право на получение информации в случае, когда сведения получены от субъекта данных[303]; (2) право на получение информации в случае, когда сведения получены не от субъекта данных[304]; (3) право на доступ к информации[305]; (4) опубликование операций по обработке информации[306]. Случаем ограничения данных прав является необходимость обеспечения «важного экономического или финансового интереса государств-членов или Европейского союза, включая валютные, бюджетные и налоговые вопросы»[307].

Таким образом, лишь перечисленные права являются относительными, тогда как другие права являются абсолютными. Например, право налогоплательщика на возражение, предусмотренное статьей 14 Директивы ЕС о защите данных[308], не может быть ограничено под предлогом обеспечения налоговых интересов государств-членов или Европейского союза.

Примечательно, что в контексте автоматического обмена информацией о финансовых счетах, согласно статье 25(3), право на уведомление становится не

законом о защите персональных данных и гарантии цифровых прав 2018 года (Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales [Electronic resource]. URL: https://www.boe.es/buscar/pdf/2018/BOE-A-2018-16673-consolidado.pdf (date of access: 03.04.2021)).

303 Статья 10 Директивы ЕС о защите данных, или статья 13 Общего регламента ЕС о защите данных.

304 Статья 11(1) Директивы ЕС о защите данных, или статья 14(1) Общего регламента ЕС о защите данных.

305 Статья 12 Директивы ЕС о защите данных, или статья 15 Общего регламента ЕС о защите данных.

306 Статья 21 Директивы ЕС о защите данных.

307 Статья 13(1)(e) Директивы ЕС о защите данных, или статья 23(1)(e) Общего регламента ЕС о защите данных.

308 Или статья 21 Общего регламента ЕС о защите данных.

относительным, а абсолютным. Так, «каждое государство-член обязано гарантировать, что каждое подотчетное финансовое учреждение под его юрисдикцией уведомляет каждое подотчетное лицо о том, что информация о нем, перечисленная в статье 8(3a), будет собрана и передана в соответствии с Директивой». Также подотчетному финансовому учреждению вменяется в качестве обязанности заблаговременное уведомление налогоплательщика, у которого должно быть достаточно времени для осуществления своих прав по защите данных, до отправки сведений в национальный налоговый орган.

Тем не менее, как пишет Виктория Верер, «остается дискуссионным, будет ли достаточным, если финансовое учреждение просто проинформирует владельцев счетов в выписке об операциях или через онлайн-банкинг о том, что информация предоставлена налоговым органам в соответствии с обязательствами, не указывая при этом конкретных данных, которые будут переданы налоговому органу»[309].

Заметим, что исторически директивы ЕС об административном сотрудничестве касаются далеко не всех аспектов защиты прав налогоплательщика при обмене информацией между налоговыми органами. Так, например, из дела Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu[310], рассмотренного Судом ЕС, следует, что предметом регулирования анализируемой директивы не является такой вопрос, как обстоятельства, при которых налогоплательщик может оспорить точность информации, переданной государством-членом ЕС. Между тем, данный вопрос является предметом регулирования Общего регламента ЕС о защите данных.

Данный общий регламент имеет схожие с Директивой ЕС о защите данных содержание и структуру. Оба акта вторичного права ЕС закрепляют практически одни и те же принципы обработки персональных данных. Другими словами, эта замена связана, скорее, с трансформацией формы, нежели содержания. В данном

---

[309] Viktoria Wöhrer. Op. cit. P. 193-194.

[310] Judgment of the Court (Grand Chamber), 22 October 2013. Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. Case C-276/12 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62012CJ0276 (date of access: 03.04.2021).

случае это важно, так как смена формы представляет собой переход от гармонизации к унификации законодательства о защите данных в ЕС. Так, если при гармонизации национальные законы в этой области могли иметь различия, то при унификации данные различия стираются по той причине, что регламент, в отличие от директивы, имеет прямое действие.

Но и содержательно Общий регламент ЕС о защите данных имеет отличия от Директивы ЕС о защите данных. Так, например, статья 30 Общего регламента ЕС о защите данных отменила предусмотренную Директивой ЕС о защите данных систему уведомлений[311]. В результате, относительное право налогоплательщика как субъекта данных на опубликование операций по обработке информации перестало быть актуальным. И, наоборот, у налогоплательщика как субъекта данных появились дополнительные права: (1) на исправление информации (статья 16); (2) на удаление информации, или на «забвение» (статья 17); (3) на ограничение обработки информации (статья 18); (4) право на портативность информации (статья 20); (5) право на защиту от автоматизированного принятия решений, включая суждения по профилю (статья 22).

Данные различия между Общим регламентом ЕС о защите данных и Директивой ЕС о защите данных могут привести к правовой неопределенности при применении статьи 25(1) Директивы ЕС 2011 года. Так, по смыслу данной статьи, в которой имеют место отсылки к Директиве ЕС о защите данных, права налогоплательщика, введенные Общим регламентом ЕС о защите данных, являются абсолютными. Но, согласно статье 23(1)(e) самого общего регламента, они являются относительными. Также статья 25(1) Директивы ЕС 2011 года говорит о праве налогоплательщика на уведомление, но оно с учетом изменений, внесенных Общим регламентом ЕС о защите данных, уже не актуально.

---

[311] В настоящее время каждый контролер данных или его представитель должны вести реестр действий по обработке информации под свою ответственность, тогда как ранее они уведомляли надзорный орган; согласно статье 4 Общего регламента ЕС о защите данных, под «контролером данных» понимается лицо, которое определяет цели и средства обработки персональных данных.

Таким образом, в Директиве ЕС 2011 года должны быть сделаны отсылки именно к Общему регламенту ЕС о защите данных, поскольку приравнивание их к отсылкам к Директиве ЕС о защите данных, приводит к ситуации правовой неопределенности, которая может негативным образом сказаться на практике защиты налогоплательщиками своих прав.

Отметим, что Общий регламент ЕС о защите данных закрепляет не только материальные, но и процессуальные гарантии прав налогоплательщика. Так, согласно Главе VIII данного источника права ЕС, субъект данных наделен следующими процессуальными правами: (1) правом подать заявление в надзорный орган; (2) правом на эффективное средство судебной защиты против надзорного органа; (3) правом на эффективное средство судебной защиты против контролера данных или их процессора[312]. Примечательно, что согласно статье 80 указанного общего регламента, данные права могут быть реализованы от лица субъекта данных некоммерческим органом, организацией или ассоциацией.

Как и в США, в ЕС сформировалась судебная практика, связанная с проблемой защиты прав граждан США при автоматическом обмене информацией о финансовых счетах.

Так, проблема защиты прав граждан США, проживающих в ЕС, при автоматическом обмене информацией о финансовых счетах неоднократно оказывалась на рассмотрении институтов ЕС. Например, в 2016 году данный вопрос был поставлен перед Комиссией ЕС[313], а в 2018 году он стал предметом обсуждения в Европарламенте[314]. В своей Резолюции Европарламент отметил, что гражданам США, проживающим в ЕС, «приходится формально отказываться от

---

[312] Согласно статье 4 Общего регламента ЕС о защите данных, под «процессором данных» понимается лицо, которое от лица контролера данных обрабатывает персональные данные.

[313] Answer to the Parliamentary question E-005680/2016 of 16 September 2016 given by Mr Moscovici on behalf of the Commission [Electronic resource]. URL: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2016-005680_EN.html (date of access: 03.04.2021).

[314] European Parliament resolution of 5 July 2018 on the adverse effects of the US Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) on EU citizens and in particular “accidental Americans” (2018/2646(RSP)) [Electronic resource]. URL: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2018-0316_EN.html (date of access: 03.04.2021).

гражданства США, а это трудоемкий процесс, для которого требуется, среди прочего, номер социального страхования США и международный идентификационный номер налогоплательщика США, которые отсутствуют у большинства таких граждан».

Отметим, что смежной проблемой является дискриминация граждан США, проживающих в ЕС, в европейских финансовых учреждениях. Дискриминация состоит в том, что сберегательные счета граждан США замораживаются, им отказывается в доступе ко всем банковским услугам. Причина в нежелании европейских финансовых учреждений брать на себя расходы, связанные с выполнением требований налогового законодательства США. Напомним, что ранее уже говорилось о подобной проблеме в контексте граждан России, являющихся одновременно налоговыми резидентами США на основании критерия долгосрочного пребывания. Решение у данной проблемы то же, что и у проблемы защиты прав граждан США, проживающих в ЕС, поэтому дальнейшее изложение будет сконцентрировано вокруг нее.

Примечательно, что исследуемая проблема является частным случаем общей проблемы трансграничного обмена информацией между США и ЕС, которая возникла задолго до появления FATCA.

Так, проблема трансграничного обмена информацией между США и ЕС берет свое начало с 1995 года, а именно с принятия Директивы ЕС о защите данных. Статьи 25 и 26 данной директивы регулировали передачу данных третьим странам. Основное требование, предусмотренное этими статьями, заключалось в обеспечении должного уровня конфиденциальности. При этом должный уровень конфиденциальности определялся критериями общего характера. Иными словами, критерии общего характера должны были быть конкретизированы либо в национальном праве государств-членов ЕС, либо в решениях Суда ЕС.

В доктрине отмечается, что в то время «США были отнесены к числу стран, не обеспечивающих достаточный уровень защиты»[315]. Как следствие, «американским банкам приходилось после вступления в силу Директивы (с 25 октября 1998 г.) решать проблему трансграничной передачи данных на договорном уровне либо обеспечивать соблюдение требований Директивы по месту нахождения своих европейских подразделений»[316]. В результате переговоров между ЕС и США было принято Решение 2000/520/ЕС 2000 года (далее – Решение 2000 года)[317], в котором Комиссия ЕС признала уровень защиты в США достаточным и сформулировала «принципы безопасной гавани для тайны частной жизни» (safe harbor privacy principles).

Вплоть до 2015 года данное решение не давало усомниться в том, что в США обеспечивается должный уровень конфиденциальности. С учетом того, что решения Комиссии ЕС имеют обязательный характер для государств-членов ЕС, национальные органы, ответственные за защиту информации, связаны ими.

Пока в ЕС действовало Решение 2000 года, в 2010 году в США был принят FATCA. Напомним, что данный закон может применяться как самостоятельно (экстерриториально), так и быть имплементированным через межправительственные соглашения. В обоих случаях FATCA вступает в противоречие с национальным правом зарубежной юрисдикции, в которой проживают граждане США, в части обеспечения их права на конфиденциальность.

Проистекает данная проблема из концепции «гражданина США» как налогоплательщика. Так, граждане США, проживающие за рубежом, одновременно являются налоговыми резидентами зарубежной юрисдикции и имеют налоговые обязательства перед США. Эта проблема усугубляется в

---

[315] Шамраев А.В. Международное финансовое регулирование: финансовые технологии: монография. – М.: КноРус, 2021. – С. 29.

[316] Там же. С. 30.

[317] 2000/520/EC: Commission Decision of 26 July 2000 pursuant to Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council on the adequacy of the protection provided by the safe harbour privacy principles and related frequently asked questions issued by the US Department of Commerce (notified under document number C(2000) 2441) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32000D0520 (date of access: 03.04.2021).

контексте тех лиц, которые родились в США, но прожили всю свою сознательную жизнь за рубежом. Их еще называют «случайными американцами». Напомним, что они пытались защитить свои права в США, но национальные суды признали законный характер FATCA и имплементирующих его межправительственных соглашений.

Таким образом, до 2015 года, когда Суд ЕС вынес решение по делу Schrems I[318], общие критерии конфиденциальности, предусмотренные Директивой ЕС о защите данных, не были конкретизированы. Решение 2000 года подтверждало, что в США обеспечивался должный уровень конфиденциальности. В свою очередь, в США появился судебный прецедент, которым подтверждался законный характер FATCA и имплементирующих его межправительственных соглашений. Иными словами, возможности граждан США, проживающих за рубежом, для обеспечения своего права на конфиденциальность были весьма ограничены. Подтверждением тому являются проигранные ими дела в национальных судах Канады и Израиля, которые были проанализированы в третьем параграфе второй главы настоящего исследования.

Дело Schrems I было инициировано Максимилианом Шремсом, гражданином Австрии, проживающим в Ирландии, в связи с передачей данных дочерней компанией «Facebook Ireland Ltd.» материнской компании «Facebook Inc.», расположенной в США. Заявитель обратился в национальный орган Ирландии, ответственный за защиту информации, но получил отказ со ссылкой на Решение 2000 года. Тогда истец обжаловал отказ в Верховный суд Ирландии. В своем иске Максимилиан Шремс заявил, что Решение 2000 года противоречит Директиве ЕС о защите данных, которая должна быть истолкована в соответствии с Европейской хартией. Напомним, что Европейская хартия в статьях 7 и 8 гарантирует неприкосновенность частной жизни и защиту персональных данных, а в статье 47 – право на судебную защиту.

---

[318] Judgment of the Court (Grand Chamber) of 6 October 2015. Maximillian Schrems v. Data Protection Commissioner. Case C-362/14 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62014CJ0362 (date of access: 03.04.2021).

В преюдициальном порядке Верховный суд Ирландии передал дело на рассмотрение Суда ЕС, который признал, что Решение 2000 года, действительно, противоречит Директиве ЕС о защите данных, поскольку фактически в США не обеспечивался должный уровень конфиденциальности. Так, положения права США, касавшиеся раскрытия информации в интересах «национальной безопасности, публичного интереса, правоохранительной деятельности», имели приоритет над «принципами безопасной гавани для тайны частной жизни». Иными словами, несоответствие между Решением 2000 года и Директивой ЕС о защите данных было продемонстрировано в плоскости материального права с акцентом на статьи 7 и 8 Европейской хартии.

Как отмечалось ранее, возможности граждан США, проживающих за рубежом, для обеспечения своего права на конфиденциальность были весьма ограничены, поскольку их попытки признать незаконный характер FATCA оказались тщетными как в США, так и за их пределами.

Между тем, после дела Schrems I у граждан США, проживающих за рубежом, появилась новая надежда на обжалование FATCA. Так, в одном из государств-членов ЕС, а именно во Франции, Ассоциацией случайных американцев были поданы соответствующие иски в Государственный совет Франции, являющийся высшей судебной инстанцией по административным делам, в целом, и налоговым делам, в частности.

Иск № 414780[319] был выделен в отдельное производство, тогда как иски № 424216 и 424217[320] были объединены.

Согласно иску № 414780, требовалось отменить Декрет от 25 июля 2017 года, вносивший изменения и дополнения в Декрет от 5 октября 2015 года «Об автоматической обработке в связи с автоматическим обменом информацией». Обоснованием было принятие Министром публичных действий и счетов (Ministère de l'Action et des Comptes publics) таких декретов за пределами

[319] Conseil d'État, Assemblée, 19/07/2019, 414780, Inédit au recueil Lebon [Electronic resource]. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000038809642/ (date of access: 03.04.2021).
[320] Conseil d'État, Assemblée, 19/07/2019, 424216, Publié au recueil Lebon [Electronic resource]. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000038801233 (date of access: 03.04.2021).

полномочий. Отметим, что они были направлены на реализацию Межправительственного соглашения между США и Францией, заключенного в целях имплементации FATCA[321].

В соответствии с исками № 424217 и 424216, было заявлено требование отменить Решение Премьер-министра и два Решения Министра публичных действий и счетов, в которых было отказано в отмене указанных выше декретов. Также в качестве альтернативы было заявлено ходатайство о передаче дела на рассмотрение Суда ЕС, поскольку указанные декреты нарушали статьи 5, 45 и 46 Общего регламента ЕС о защите данных. С учетом того, что ссылки на Директиву ЕС о защите данных в источниках права ЕС следует толковать как ссылки на данный общий регламент, при его применении можно ссылаться на толкование Суда ЕС, представленное в деле Schrems I.

В первом иске Ассоциации случайных американцев было отказано, поскольку Государственный совет Франции не установил превышения полномочий. Соответствующим полномочием Министр публичных действий и счетов был наделен Национальной комиссией по информатике и свободам (Commission nationale de l'informatique et des libertés).

В двух других исках Ассоциации случайных американцев также было отказано. Истцы заявили, что обжалуемое межправительственное соглашение не может быть надлежащей правовой основой для принятых в целях его реализации декретов. Обосновано это было тем, что США предоставляют информации меньше, следовательно, они не исполняют свои международно-правовые обязательства, значит, данное межправительственное соглашение не имеет силы.

Отметим, что эти рассуждения основаны на статье 55 Конституции Франции 1958 года[322]. Так, в данной статье сказано, что «договоры или

---

[321] Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the French Republic to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA of 2014 [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/BilateralAgreementUSFranceImplementFATCA.pdf (date of access: 03.04.2021).

[322] Constitution of the French Republic of 1958 [Electronic resource]. URL: https://www.conseil-constitutionnel.fr/en/constitution-of-4-october-1958 (date of access: 03.04.2021).

соглашения, должным образом ратифицированные или утвержденные, имеют с момента их опубликования силу, превышающую силу внутренних законов, при условии для каждого соглашения или договора его применения другой стороной».

Между тем, Государственный совет Франции не согласился с такой позицией, подчеркнув, что неравный обмен изначально предусмотрен обжалуемым межправительственным соглашением, поэтому неисполнения международно-правовых обязательств со стороны США нет.

Что касается ходатайства, заявленного в качестве альтернативы, истцам было отказано в передаче дела в преюдициальном порядке на рассмотрение Суда ЕС, поскольку толкование обжалуемого межправительственного соглашения не входит в его компетенцию.

При этом Государственный совет Франции отметил, что статья 5 Общего регламента ЕС о защите данных соблюдена, поскольку обжалуемое межправительственное соглашение отвечает законной цели, состоящей в «обеспечении соблюдения требований налогового законодательства».

В части статей 45 и 46 Общего регламента ЕС о защите данных Государственный совет Франции пришел к выводу, что даже в отсутствие решения Комиссии ЕС об обеспечении в третьей стране должного уровня конфиденциальности, такие гарантии могут быть предусмотрены в международных договорах и национальном законодательстве данной страны.

Так, Государственный совет Франции сослался на статью 3 обжалуемого межправительственного соглашения, в которой имеет место отсылка к статье 27 Соглашения об избежании двойного налогообложения между США и Францией 1994 года[323], предусматривающей гарантии конфиденциальности и защиты данных. Также он сослался на параграфы 6103 и 6105 Кодекса внутренних доходов США, посвященные конфиденциальности информации, в целом, и

[323] Convention between the Government of the United States of America and the Government of the French Republic for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital of 1994 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/france.pdf (date of access: 03.04.2021).

конфиденциальности информации, полученной при исполнении международно-правовых обязательств, в частности.

Примечательно, что Государственный совет Франции не рассмотрел вопрос о нарушении статей 7 и 8 Европейской хартии по существу. Он сделал вывод об отсутствии нарушений лишь на том основании, что в национальном законодательстве и международных договорах США представлены гарантии конфиденциальности. Видится, что такой подход весьма формален, поскольку он не учитывает, насколько эффективно данные правовые нормы могут быть использованы налогоплательщиками для защиты своих прав в суде. Напомним, что в третьем параграфе второй главы настоящего исследования их эффективность была поставлена под вопрос.

Возникает вопрос, почему Государственный совет Франции не учел Решение Комиссии ЕС 2016/1250 2016 года (далее – Решение 2016 года)[324], пришедшее на смену Решению Комиссии ЕС 2000 года, которое было отменено в деле Schrems I, а принял во внимание лишь решение Суда ЕС по данному делу? Представляется, что таким образом Государственный совет Франции избежал передачи дела на рассмотрение Суда ЕС, которому пришлось бы исследовать вопрос о нарушении статей 7 и 8 Европейской хартии по существу.

Дело Schrems II[325] имеет ту же фабулу, что и дело Schrems I. По сути, Максимилиан Шремс повторно обратился в национальный орган Ирландии, ответственный за защиту информации, с тем же требованием. Но по просьбе данного национального органа заявление было переформулировано. Теперь обжаловалось Решение 2010/87/ЕС 2010 года (далее – Решение 2010 года)[326] (о

---

[324] Commission Implementing Decision (EU) 2016/1250 of 12 July 2016 pursuant to Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council on the adequacy of the protection provided by the EU-U.S. Privacy Shield (notified under document C(2016) 4176) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.L_.2016.207.01.0001.01.ENG (date of access: 03.04.2021).

[325] Judgment of the Court (Grand Chamber) of 16 July 2020. Data Protection Commissioner v. Facebook Ireland Limited and Maximillian Schrems. Case C-311/18 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62018CJ0311&from=EN (date of access: 03.04.2021).

[326] 2010/87/EU: Commission Decision of 5 February 2010 on standard contractual clauses for the transfer of personal data to processors established in third countries under Directive 95/46/EC of the

стандартных договорных условиях). Приняв заявление, национальный орган, ответственный за защиту информации, сам обратился в Верховный суд Ирландии, чтобы обжаловать указанное решение.

Обратим внимание на то, что при рассмотрении дела в Верховном суде Комиссией ЕС было принято Решение 2016 года, и оно тоже стало предметом рассмотрения. Данным решением был предусмотрен «щит, обеспечивающий защиту частной жизни в отношениях между ЕС и США» (EU-US Privacy Shield).

Впоследствии дело было передано на рассмотрение Суда ЕС, перед которым был поставлен вопрос о соответствии указанных решений Общему регламенту ЕС о защите данных, который должен быть истолкован в контексте статей 7, 8 и 47 Европейской хартии.

По итогам рассмотрения дела Суд ЕС признал законный характер Решения 2010 года, но отменил Решение 2016 года. Если проводить параллели с делом Schrems I, то в деле Schrems II акцент был смещен с материальной плоскости в процессуальную, то есть в сторону статьи 47 Европейской хартии. Так, Суд ЕС подчеркнул, что IV Поправка к Конституции США 1787 года (запрещающая незаконный сбор данных) не может быть использована иностранными гражданами и что Омбудсмен[327], предусмотренный Решением 2010 года, не является аналогом трибунала, поэтому граждане ЕС лишены эффективных средств защиты прав в судах США.

Таким образом, Суд ЕС вновь отменил решение Комиссии ЕС. Как следствие, США в ближайшем будущем в части обеспечения должного уровня конфиденциальности будут оцениваться на основе анализа материального и процессуального права с учетом критериев, предусмотренных статьей 46(2)-(3) Общего регламента ЕС о защите данных.

European Parliament and of the Council (notified under document C(2010) 593) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32010D0087 (date of access: 03.04.2021).

[327] Омбудсменом является старшее должностное лицо (на уровне заместителя министра) в Государственном департаменте США, которое отвечает за контакты с правительствами зарубежных юрисдикций в случае использования полученных из ЕС сведений о гражданах США не по назначению.

После дела Schrems II в ЕС было рассмотрено дело État luxembourgeois v. B and Others[328], которое также касалось гарантий прав налогоплательщика, предусмотренных Общим регламентом ЕС о защите данных, Европейской хартией и Директивой ЕС 2011 года, при обмене информацией по налоговым вопросам. Несмотря на то что речь в данном деле касалась не автоматического обмена информацией, а обмена информацией по запросу, общие принципы, сформулированные в нем Судом ЕС, могут быть релевантны для всех видов обмена информацией.

Так, в анализируемом деле налоговый орган Испании обратился к налоговому органу Люксембурга с двумя запросами о предоставлении информации о физическом лице F.C., являющемся резидентом Испании, в связи с проведением в отношении него налоговой проверки. В рамках первого запроса налоговый орган Люксембурга вынес решение об истребовании информации от компании B, а в рамках второго – от банка A. В результате, решение по первому запросу было обжаловано в судебном порядке компанией B, а решение по второму запросу было обжаловано налогоплательщиком и третьими лицами, связанными с ним экономически.

После частичной отмены обжалуемых решений в Административном суде Люксембурга дело было передано на рассмотрение в порядке апелляции в Верховный административный суд Люксембурга, который передал его в преюдициальном порядке в Суд ЕС, сформулировав перед ним два вопроса.

Первый вопрос касался возможности ограничения прав, предусмотренных статьями 7, 8 и 47 Европейской хартии, на основании статьи 52(1)[329] этого же источника права ЕС. Отвечая на него, Суд ЕС пришел к выводу о том, что применительно к компании B данные права не могут быть ограничены, тогда как

---

[328] Judgment of the Court (Grand Chamber) of 6 October 2020. État luxembourgeois v. B and Others. Joined Cases C-245/19 and C-246/19 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0245 (date of access: 03.04.2021).

[329] Согласно данной статье, «любые ограничения прав и свобод, признаваемых данной Хартией, должны быть предусмотрены правом и уважать сущность данных прав и свобод. С учетом принципа пропорциональности ограничения могут иметь место, только если они необходимы и по-настоящему отвечают целям общего интереса, признаваемым Союзом, или необходимости защиты прав и свобод других лиц».

применительно к налогоплательщику и третьим лицам могут. Такое решение было мотивировано тем, что решение налогового органа Люксембурга об истребовании информации касалось компании В непосредственно. В противном случае она «не имела бы доступа к правосудию, предварительно не нарушив данное решение своим отказом исполнить приказ, содержащийся в нем, и, таким образом, была бы обязана к уплате штрафа за неисполнение указанного решения».

Второй вопрос имел отношение к стандарту обмена «информацией, которая может быть предвидимо релевантной», сформулированному в статье 1(1) Директивы ЕС 2011 года. Поскольку запрошенная информация касалась конкретных лиц, но не конкретных сведений, у Верховного административного суда Люксембурга возник вопрос о соблюдении данного стандарта. Отвечая на него, Суд ЕС пришел к выводу, что данный стандарт является соблюденным, а соответствующий запрос мотивированным, когда он касается конкретного лица, но не конкретных сведений.

Как отмечает Крохина А.М. со ссылкой на дело Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l'administration des contributions directes[330], «хотя запрашивающий орган, ответственный за расследование, в ходе которого возник запрос, вправе по своему усмотрению оценивать в зависимости от обстоятельств дела предсказуемую актуальность запрашиваемой информации, он не может запрашивать сведения, не имеющие отношения к этому расследованию»[331].

Таким образом, права, предусмотренные статьями 7, 8 и 47 Европейской хартии являются не абсолютными, а относительными. Их ограничение возможно тогда, когда решение об истребовании сведений не касается налогоплательщика напрямую. Также ссылка налогоплательщика на соблюдение стандарта обмена «информацией, которая может быть предвидимо релевантной», предусмотренного

---

[330] Judgment of the Court (Grand Chamber) of 16 May 2017. Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l'administration des contributions directes. Case C-682/15 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015CJ0682&from=en (date of access: 03.04.2021).

[331] Крохина А.М. Обжалование налогоплательщиками запросов иностранных налоговых органов // Налоговед. – 2021. – № 3. – С. 23-29.

статьей 1(1) Директивы ЕС 2011 года, будет актуальна тогда, когда запрос будет касаться неопределенного круга лиц, а не сведений.

Исходя из проанализированной судебной практики, можно сделать вывод о том, что в ЕС имеет место преобладание публичных интересов над частными в налоговой сфере. Иными словами, средства защиты прав налогоплательщика, предусмотренные Общим регламентом ЕС о защите данных и Европейской хартией, равно как и Директивой ЕС 2011 года, в контексте автоматического обмена информацией о финансовых счетах оказываются не всегда эффективными. Между тем, положительные практики данных источников права ЕС могли бы быть перенесены в соответствующие международные договоры.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В проведенном исследовании было продемонстрировано, что автоматический обмен информацией является институтом налогового права, изучение которого представляет как теоретический, так и практический интерес.

С теоретической точки зрения, было важно изучить историю становления и развития автоматического обмена информацией как комплексного правового явления. Так, автоматический обмен информацией возник одновременно с первыми международными договорами по налоговым вопросам. Изначально он был закреплен в комментариях к ним и лишь с течением времени стал официально выделяться в качестве одного из видов обмена информацией наряду с обменом информацией по запросу и инициативным обменом информацией. Впоследствии автоматический обмен информацией начал самостоятельное развитие. Это произошло, когда первоначальный механизм обмена информацией об определенных категориях дохода, дополнился обменом информацией о финансовых счетах. Иными словами, произошло расширение содержания автоматического обмена информацией, которое продолжается до сих пор.

Так, на настоящий момент времени выделяют следующие разновидности автоматического обмена информацией: обмен информацией о финансовых счетах, обмен межстрановой отчетностью, обмен решениями налоговых органов, а также обмен информацией о трансграничных схемах налогового планирования. Возникновение четвертой разновидности автоматического обмена информацией обусловлено необходимостью повышения эффективности его первой разновидности. Сейчас данная инициатива ОЭСР реализована на уровне ЕС, но в перспективе можно будет говорить об очередном международном стандарте автоматического обмена информацией. База для него уже есть – Модельные правила обязательного раскрытия информации и Модель многостороннего соглашения компетентных органов.

Общепризнанными на сегодняшний день международными стандартами являются разработанные ОЭСР Общий стандарт отчетности, который лежит в основе автоматического обмена информацией о финансовых счетах, и Стандарт

обмена межстрановой отчетностью, на котором основан автоматический обмен межстрановой отчетностью. Отметим, что к Общему стандарту отчетности присоединилось значительное количество государств, но не США. США мотивировали свое неучастие наличием собственной системы автоматического обмена информацией, ядром которой является FATCA.

Система FATCA представлена двумя подсистемами: FATCA как законом, имеющим экстерриториальное действие, и FATCA как законом вместе с имплементирующими его межправительственными соглашениями. Явным недостатком первой системы, как было продемонстрировано в проведенном исследовании, является коллизия между национальным законодательством, содержащим положения о режиме тайны либо об ответственности за его нарушение, и FATCA как законом.

Особенностью ЕС является расширенный подход к системе автоматического обмена информацией, в целом. Так, в ЕС исходят из автоматического обмена решениями налоговых органов, хотя международный стандарт, представленный в Действии 5 Плана BEPS, этого не требует. Между тем, такая инициатива со стороны ЕС видится уместной, поскольку автоматический обмен решениями налоговых органов и автоматический обмен межстрановой отчетностью положительным образом влияют на эффективность обмена информацией по запросу как иного правового института в системе мер международного сотрудничества.

Примечательно, что все четыре разновидности автоматического обмена информацией применяются в разных сферах и, как следствие, распространяются на разных участников. Так, автоматический обмен информацией о финансовых счетах направлен, прежде всего, на получение информации о финансовой деятельности физических лиц. Автоматический обмен межстрановой отчетностью ориентирован в первую очередь на экономическую деятельность юридических лиц. Если говорить об автоматическом обмене решениями налоговых органов, то его участниками являются исключительно налоговые органы. А действие автоматического обмена информацией о трансграничных схемах налогового

планирования направлено на посредников и в некоторых случаях налогоплательщиков.

Также для теории важно, что автоматический обмен информацией – это институт именно налогового права. Данное положение доказывается тем, что автоматический обмен информацией является видом обмена информацией, который, в свою очередь, представлен в системе мер международного сотрудничества по налоговым вопросам. С учетом того, что источниками правового регулирования международного сотрудничества налоговых органов являются международные договоры по налоговым вопросам, автоматический обмен информацией следует считать институтом налогового права. Также международные стандарты автоматического обмена информацией имплементируются в национальное налоговое законодательство, которое тоже является источником налогового права. Значит, с позиции национального и международного права, автоматический обмен информацией – это институт налогового права.

Дополнительным аргументом в пользу того, что отношения по поводу автоматического обмена информацией являются предметом налогового права, следует признать их соответствие организационно-имущественному критерию. Именно с учетом данного критерия они в большей степени относятся к предмету налогового, нежели административного права. Имущественная составляющая выражается в том, что предметом автоматического обмена информацией являются сведения финансово-экономического характера, а суть данного правового явления состоит в обеспечении налогового администрирования и налогового контроля.

С практической точки зрения, было необходимо исследовать те проблемы, которые возникают при осуществлении автоматического обмена информацией. Так, в качестве основных были выделены следующие проблемы:

1) проблема выбора надлежащей правовой основы для автоматического обмена информацией;
2) проблема имплементации такого обмена информацией;

3) проблема соотношения частного и публичного интереса при автоматическом обмене информацией.

Перечисленные проблемы были исследованы на примере ЕС и США, поскольку именно эти субъекты международного права в своем праве отражают основные мировые тенденции в области автоматического обмена информацией.

Так, проблема выбора надлежащей правовой основы состоит в том, что одновременно несколько международных договоров и межправительственных соглашений могут быть определены в качестве правовой основы для автоматического обмена информацией. При этом все они предусматривают разный объем прав и обязанностей сторон, разную ответственность за нарушение международно-правовых обязательств. Более того, они содержат разный объем гарантий прав налогоплательщика, что тоже является весомым аргументом в пользу необходимости решения указанной проблемы.

В рамках проведенного исследования было установлено, что в США автоматический обмен информацией прямо предусмотрен соглашениями об обмене налоговой информацией с Аргентиной, Коста-Рикой, Сингапуром, Техническим руководством к Модельной конвенции 2006 года, а также собственными техническими руководствами к соглашениям об избежании двойного налогообложения (например, с Канадой). Следовательно, некоторые двусторонние международные договоры США по налоговым вопросам, действительно, предусматривают автоматический обмен информацией, но не все. Для остальных требуется заключение соответствующих протоколов. Особенность США заключается в том, что для целей автоматического обмена информацией о финансовых счетах некоторые межправительственные соглашения могут признаваться в качестве надлежащей правовой основы. Речь идет о тех межправительственных соглашениях, имплементирующих FATCA, которые не требуют под собой международных договоров по налоговым вопросам.

В ЕС проблема выбора надлежащей правовой основы для автоматического обмена информацией возникает не всегда. Так, внутри ЕС, а также при таком обмене информацией с Андоррой, Лихтенштейном, Монако, Сан-Марино и

Швейцарией подобной проблемы нет, поскольку правовая основа четко определена. В первом случае – это Директива ЕС об административном сотрудничестве 2011 года, а во втором – это Соглашения ЕС. Между тем, при автоматическом обмене информацией между ЕС и другими странами такая проблема имеет место. Государства-члены ЕС заключают с другими странами двусторонние международные договоры по налоговым вопросам, которые преимущественно основаны на модельных документах ОЭСР и ООН. Автоматический обмен информацией предусмотрен лишь в комментариях к ним, а также в Модельном протоколе ОЭСР (к соглашениям об обмене налоговой информацией). Как и в США, решением проблемы могло бы стать принятие протоколов либо признание обязательного характера комментариев.

Как было продемонстрировано в проведенном исследовании, принятие протоколов – это сложный вариант решения проблемы. Гораздо проще решить ее посредством признания в меморандуме о взаимопонимании или декларации того, что универсальной надлежащей правовой основой для автоматического обмена информацией является Многосторонняя конвенция о взаимной административной помощи по налоговым вопросам 1988 года. Ее участниками являются не только США и ЕС, но и, в целом, большинство стран мира.

Дополнительным аргументом в пользу признания Многосторонней конвенции в качестве универсальной надлежащей правовой основы для автоматического обмена информацией является то, что среди всех международных договоров по налоговым вопросам она закрепляет наибольшее количество гарантий прав налогоплательщика. В этом она похожа на Директиву ЕС 2011 года, однако сфера применения последней ограничена ЕС.

Между тем, объективной преградой на пути к признанию Многосторонней конвенции в качестве надлежащей правовой основы является жесткая привязка двусторонних соглашений компетентных органов для целей имплементации Стандарта обмена межстрановой отчетностью к двусторонним международным договорам по налоговым вопросам. Видится, что преодолеть эту преграду можно через внесение изменений в Стандарт обмена межстрановой отчетностью по

примеру Общего стандарта отчетности, который допускает привязку двусторонних соглашений компетентных органов для целей его имплементации к Многосторонней конвенции. В США подобной проблемы нет, хотя все межправительственные соглашения и соглашения компетентных органов они заключают исключительно на двусторонней основе.

Проблема имплементации автоматического обмена информацией выражается, прежде всего, в проблеме разного объема имплементации международных стандартов в национальное законодательство. Так, в части Стандарта обмена межстрановой отчетностью эта проблема в настоящем исследовании была продемонстрирована на примере США, ЕС и России. Все три субъекта международного права имплементировали указный международный стандарт расширительно, дополнив его положениями, разработанными в одностороннем порядке. Как следствие, данная проблема не может быть решена. Наоборот, в контексте Общего стандарта отчетности аналогичная проблема может быть решена. Так, например, в государствах-членах ЕС и России Общий стандарт отчетности имплементирован в национальное законодательство расширительно, но дополнения к нему проистекают из комментариев. Следовательно, для решения проблемы разного объема имплементации необходимо признать обязательный характер комментария.

Примечательно, что внутри ЕС, а также в отношениях с Андоррой, Лихтенштейном, Монако, Сан-Марино и Швейцарией проблемы разного объема имплементации Общего стандарта отчетности удалось избежать благодаря особым свойствам Директивы ЕС 2011 года и Соглашений ЕС как источников права. Иными словами, в национальное законодательство указанных государств данный международный стандарт был имплементирован опосредованно. В ЕС подобная проблема не возникает и в контексте Стандарта обмена межстрановой отчетностью, поскольку он тоже имплементирован в национальное законодательство государств-членов ЕС посредством директивы.

Если говорить о проблеме соотношения частного и публичного интереса, то в контексте автоматического обмена информацией она имеет вид проблемы

соотношения налоговой открытости и конфиденциальности. Как было доказано в проведенном исследовании, США и ЕС в этом придерживаются разных подходов.

Так, США при автоматическом обмене информацией о финансовых счетах не предоставляют информацию о бенефициарной собственности и обмениваются сведениями, касающимися исключительно федеральных налогов. В результате, диспропорция в сторону конфиденциальности делает США привлекательными для иностранных инвесторов, которые выводят свои капиталы из зарубежных стран. Тем самым причиняется ущерб публичным интересам этих стран. О своих же гражданах и иностранцах-резидентах США получают информацию в полном объеме. Более того, наблюдается перекос в отношении такой категории граждан США как «случайные американцы». Данные лица постоянно проживают в зарубежных странах, в частности в государствах-членах ЕС, являются их налоговыми резидентами, но по причине американского гражданства вынуждены предоставлять отчетность в налоговый орган США. Данная проблема проистекает из применения США концепции «гражданина США» при трансграничном налогообложении вместо концепции налогового резидентства, однако отказ от нее является внутренним делом США. Отказ «случайных американцев» от гражданства США также проблематичен, поскольку сопряжен с существенными административными и финансовыми издержками.

В ЕС, напротив, имеет место тенденция к налоговой открытости, которая обеспечивается, прежде всего, правилами обязательного раскрытия информации. При этом налоговая открытость в ЕС сбалансирована положениями Общего регламента ЕС о защите данных, который применяется с учетом положений Европейской хартии. Но проанализированная в настоящем исследовании судебная практика показала, что в действительности предусмотренные данными источниками права ЕС гарантии прав налогоплательщика не всегда эффективны в контексте автоматического обмена информацией. Иными словами, в ЕС имеет место приоритет публичного интереса над частным в налоговой сфере.

Таким образом, выводы, сделанные в настоящем исследовании, полностью соответствуют цели и задачам, сформулированным во введении. Представляется,

что они могут быть полезны как в правотворческой, так и в правоприменительной деятельности. На практике предложенные решения проблем смогут повысить эффективность автоматического обмена информацией, что необходимо для борьбы с уклонением от уплаты налогов. Для теории они важны постольку, поскольку наполняют автоматический обмен информацией как правовой институт содержанием и определяют его место в системе налогового права.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

I. Нормативные правовые акты и другие официальные документы

1. «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов» (утв. Минфином России).
2. 2000/520/EC: Commission Decision of 26 July 2000 pursuant to Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council on the adequacy of the protection provided by the safe harbour privacy principles and related frequently asked questions issued by the US Department of Commerce (notified under document number C(2000) 2441) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32000D0520.
3. 2010/87/EU: Commission Decision of 5 February 2010 on standard contractual clauses for the transfer of personal data to processors established in third countries under Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council (notified under document C(2010) 593) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32010D0087.
4. 3rd Enhanced Follow-up Report & Technical Compliance Re-Rating on the United States' measures to combat money laundering and terrorist financing of 2020 [Electronic resource]. URL: https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/fur/Follow-Up-Report-United-States-March-2020.pdf.
5. Agreement between the European Community and the Principality of Andorra providing for measures equivalent to those laid down in Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A22004A1204%2801%29.
6. Agreement between the European Community and the Principality of Liechtenstein providing for measures equivalent to those laid down in Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-

content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A22004A1224%2801%29&qid=1603373201134.

7. Agreement between the European Community and the Principality of Monaco providing for measures equivalent to those laid down in Council Directive 2003/48/EC [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A22005A0121%2801%29&qid=1603373457958.
8. Agreement between the European Community and the Republic of San Marino providing for measures equivalent to those laid down in Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A22004A1228%2802%29&qid=1603374107449.
9. Agreement between the European Community and the Swiss Confederation providing for measures equivalent to those laid down in Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A22004A1229%2801%29.
10. Agreement between the European Union and the Principality of Andorra on the automatic exchange of financial account information to improve international tax compliance (consolidated text) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02004A1204(01)-20170101&from=EN.
11. Agreement between the European Union and the Principality of Liechtenstein on the automatic exchange of financial account information to improve international tax compliance (consolidated text) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02004A1224(01)-20160101&from=EN.
12. Agreement between the European Union and the Principality of Monaco on the exchange of financial account information to improve international tax

compliance in accordance with the Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters developed by the Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) (consolidated text) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02005A0121(01)-20170101&from=EN.

13. Agreement between the European Union and the Republic of San Marino on the automatic exchange of financial account information to improve international tax compliance (consolidated text) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02004A1228(02)-20160101&from=EN.
14. Agreement between the European Union and the Swiss Confederation on the automatic exchange of financial account information to improve international tax compliance (consolidated text) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02004A1229(01)-20170101&from=EN.
15. Agreement between the Government of the Commonwealth of the Bahamas and the Government of the United States of America for the provision of information with respect to taxes and for other matters of 2002 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514646.pdf.
16. Agreement between the Government of the United States of America and the Government of Antigua and Barbuda for the exchange of information with respect to taxes of 2000 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514571.pdf.
17. Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, including the Government of the Cayman Islands, for the exchange of information relating to taxes of 2001 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514531.pdf.
18. Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Argentine Republic for the exchange of information relating

to taxes of 2016 [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/TIEA-Argentina-12-23-2016.pdf.

19. Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Hong Kong special administrative region of the People's Republic of China for the exchange of information relating to taxes of 2014 [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-Hong-Kong-3-25-2014.pdf.
20. Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Republic of Costa Rica for the exchange of information relating to taxes of 2018 [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/US-Costa-Rica-TIEA.pdf.
21. Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Kingdom of the Netherlands in respect of the Netherlands Antilles for the exchange of information with respect to taxes of 2002 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514451.pdf.
22. Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the States of Guernsey for the exchange of information relating to taxes of 2002 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514416.pdf.
23. Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the States of Jersey for the exchange of information relating to taxes of 2002 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514359.pdf.
24. Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Isle of Man for the exchange of information relating to taxes of 2002 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514386.pdf.
25. Agreement between the Government of the United States of America and the Government of Gibraltar for the exchange of information relating to taxes of

2009 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/42542003.pdf.

26. Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, including the Government of the British Virgin Islands, for the exchange of information relating to taxes of 2002 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514473.pdf.
27. Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Principality of Liechtenstein on tax cooperation and the exchange of information relating to taxes of 2008 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/41818936.pdf.
28. Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Principality of Monaco for the exchange of information relating to tax matters of 2009 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/43662746.pdf.
29. Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Republic of Panama for tax cooperation and the exchange of information relating to taxes of 2010 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/46569716.pdf.
30. Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the State of Israel to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA of 2014 [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Agreement-Israel-6-30-2014.pdf.
31. Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the French Republic to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA of 2014 [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/BilateralAgreementUSFranceImplementFATCA.pdf.

32. Agreement between the United States of America and Switzerland for Cooperation to Facilitate the Implementation of FATCA of 2013 [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Agreement-Switzerland-2-14-2013.pdf.
33. Agreement between the United States of America and the Federal Republic of Germany to Improve International Tax Compliance and with respect to the United States Information and Reporting Provisions Commonly Known as the Foreign Account Tax Compliance Act of 2013 [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Agreement-Germany-5-31-2013.pdf.
34. Agreement between the United States of America and the Kingdom of the Netherlands in respect of Aruba for the exchange of information with respect to taxes of 2003 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/unitedstates/35514336.pdf.
35. Agreement between the United States of America and the Republic of Singapore for the exchange of information relating to taxes of 2018 [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/US-Singapore-TIEA.PDF.
36. Answer to the Parliamentary question E-005680/2016 of 16 September 2016 given by Mr Moscovici on behalf of the Commission [Electronic resource]. URL: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2016-005680_EN.html.
37. Arrangement between the competent authority of the United States of America and the competent authority of the Republic of Croatia on the exchange of country-by-country reports of 2018 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/croatia_competent_authority_arrangement_cbc.pdf.
38. Bank Secrecy Act of 1970 [Electronic resource]. URL: https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-84/pdf/STATUTE-84-Pg1114-2.pdf.

39. Bundesgesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG [Electronic resource]. URL: https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2012_I_112/BGBLA_2012_I_112.pdfsig.
40. Canada–United States Enhanced Tax Information Exchange Agreement Implementation Act of 2014 [Electronic resource]. URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/C-10.58/page-2.html.
41. Canada–United States Tax Convention Act of 1984 [Electronic resource]. URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/C-10.7/FullText.html#:~:text=(j)%20The%20term%20the%201942,June%2012%2C%201950%2C%20by%20the.
42. Charter of Fundamental Rights of the European Union of 2012 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012P/TXT&from=EN.
43. CoE/OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters of 1988 [Electronic resource]. URL: https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=090000168007a84c.
44. CoE/OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters of 1988 (as amended by the 2010 Protocol) [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1.
45. COM/2020/49 final: Proposal for a Council Directive on administrative cooperation in the field of taxation (codification) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1581505764868&uri=COM:2020:49:FIN.
46. Commission Implementing Decision (EU) 2016/1250 of 12 July 2016 pursuant to Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council on the adequacy of the protection provided by the EU-U.S. Privacy Shield (notified

under document C(2016) 4176) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.L_.2016.207.01.0001.01.ENG.

47. Constitution Act of 1982 [Electronic resource]. URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/const/page-15.html.
48. Constitution of the French Republic of 1958 [Electronic resource]. URL: https://www.conseil-constitutionnel.fr/en/constitution-of-4-october-1958.
49. Constitution of the United States of 1787 [Electronic resource]. URL: https://constitution.congress.gov/constitution/.
50. Convention between the Government of the United States of America and the Government of the People's Republic of Bangladesh for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income of 2006 [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/js1959_bangladeshtreaty.pdf.
51. Convention between the Government of the United States of America and the Government of the Kingdom of Belgium for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income of 2006 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/belgiumtt06.pdf.
52. Convention between the Government of the United States of America and the Government of the Republic of Bulgaria for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income of 2007 [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Bulgaria-Treaty-2-23-2007.pdf.
53. Convention between the Government of the United States of America and the Government of Malta for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income of 2008 [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/usmalta%20agreement.pdf.
54. Convention between the Government of the United States of America and the Government of the French Republic for the Avoidance of Double Taxation and

the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital of 1994 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/france.pdf.

55. Convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income of 1996 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/swiss.pdf.
56. Corporate Transparency Act of 2019 (Bill) [Electronic resource]. URL: https://www.congress.gov/bill/116th-congress/house-bill/2513#:~:text=Corporate%20Transparency%20Act%20of%202019%20This%20bill%20requires,companies%20to%20disclose%20information%20about%20their%20beneficial%20owners.
57. Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32015L2376.
58. Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L0881&from=EN.
59. Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32018L0822.
60. Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2003/48/oj.
61. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016.

62. 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 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0107&from=EN.
63. Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A31977L0799.
64. Council Regulation (EU) No 389/2012 of 2 May 2012 on administrative cooperation in the field of excise duties and repealing Regulation (EC) No 2073/2004 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02012R0389-20130701&from=EN.
65. Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02010R0904-20200101&from=EN.
66. Data Protection Act of 2018 [Electronic resource]. URL: https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2018/12/contents/enacted.
67. Delaware Code [Electronic resource]. URL: http://delcode.delaware.gov/.
68. Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council of 24 October 1995 on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31995L0046&from=EN.
69. EU Commission's MEMO/15/4609 of 2015 [Electronic resource]. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_15_4609.
70. European Convention on Human Rights of 1950 [Electronic resource]. URL: https://www.echr.coe.int/documents/convention_eng.pdf.
71. European Parliament resolution of 5 July 2018 on the adverse effects of the US Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) on EU citizens and in particular

"accidental Americans" (2018/2646(RSP)) [Electronic resource]. URL: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2018-0316_EN.html.

72. FATF Recommendations of 2012 (updated in 2019) [Electronic resource]. URL: http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%202012.pdf.
73. Hiring Incentives to Restore Employment Act of 2010 [Electronic resource]. URL: https://www.govinfo.gov/content/pkg/PLAW-111publ147/pdf/PLAW-111publ147.pdf.
74. HMRC's Internal Manuals. International Exchange of Information Manual [Electronic resource]. URL: https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-exchange-of-information/ieim402340.
75. Income Tax Act of 1985 [Electronic resource]. URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/i-3.3/.
76. Income Tax Ordinance (Amendment No. 227) Law, 5776-2016 (Amendment Law) [Electronic resource]. URL: http://fs.knesset.gov.il/20/law/20_lsr_346549.pdf.
77. International Exchange Framework for Mandatory Disclosure Rules on CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/international-exchange-framework-for-mandatory-disclosure-rules-on-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structure.pdf.
78. Israeli Basic Law: Human Dignity and Liberty of 1992 [Electronic resource]. URL: http://knesset.gov.il/laws/special/eng/BasicLawLiberty.pdf.
79. Joint Statement from the United States and Japan Regarding a Framework for Intergovernmental Cooperation to Facilitate the Implementation of FATCA and Improve International Tax Compliance [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Joint-Statement-US-Japan-06-21-2012.pdf.

80. Joint Statement from the United States and Switzerland Regarding a Framework for Cooperation to Facilitate the Implementation of FATCA [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Joint-Statement-US-Switzerland-06-21-2012.pdf.

81. Joint Statement from the United States, France, Germany, Italy, Spain and the United Kingdom Regarding an Intergovernmental Approach to Improving International Tax Compliance and Implementing FATCA [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Joint-Statement-US-Fr-Ger-It-Sp-UK-02-07-2012.pdf.

82. League of Nations Report presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion of 1927 [Electronic resource]. URL: https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-216-M-85-1927-II_EN.pdf.

83. Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal [Electronic resource]. URL: https://www.boe.es/buscar/pdf/1999/BOE-A-1999-23750-consolidado.pdf.

84. Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales [Electronic resource]. URL: https://www.boe.es/buscar/pdf/2018/BOE-A-2018-16673-consolidado.pdf.

85. London and Mexico Model Tax Conventions of 1946 [Electronic resource]. URL: http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-15.xml;chunk.id=d2395e142;toc.depth=100;toc.id=item-15;database=;collection=;brand=default.

86. Model 1A IGA Reciprocal, Preexisting TIEA or DTC [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Reciprocal-Model-1A-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-11-30-14.pdf.

87. Model 1B IGA Non-Reciprocal, No TIEA or DTC [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Nonreciprocal-Model-1B-Agreement-No-TIEA-or-DTC-11-30-14.pdf.
88. Model 1B IGA Non-Reciprocal, Preexisting TIEA or DTC [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Nonreciprocal-Model-1B-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-11-30-14.pdf.
89. Model 2 IGA, No TIEA or DTC [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Model-2-Agreement-No-TIEA-or-DTC-11-30-14.pdf.
90. Model 2 IGA, Preexisting TIEA or DTC [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Model-2-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-11-30-14.pdf.
91. Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf.
92. Multilateral competent authority agreement on automatic exchange of financial account information of 2014 [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf.
93. Multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports of 2016 [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/cbc-mcaa.pdf.
94. Mutual Evaluation Report on the United States' measures to combat money laundering and terrorist financing of 2016 [Electronic resource]. URL: https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/mer4/MER-United-States-2016.pdf.

95. Notice 2018-31: National Security Considerations with Respect to Country-by-Country Reporting [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-18-31.pdf.

96. OECD "Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance", Action 5 – 2015 Final Report [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report_9789264241190-en#page1.

97. OECD "Mandatory Disclosure Rules", Action 12 – 2015 Final Report [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page1.

98. OECD "Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting", Action 13 – 2015 Final Report [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en.

99. OECD Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1) of 2018 [Electronic resource]. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264300057-en/index.html?itemId=/content/publication/9789264300057-en.

100. OECD Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 2) of 2019 [Electronic resource]. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/f9bf1157-en/index.html?itemId=/content/publication/f9bf1157-en.

101. OECD Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3) of 2020 [Electronic resource]. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/fa6d31d7-en/index.html?itemId=/content/publication/fa6d31d7-en.

102. OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital of 1963 [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en#page1.

103. OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters of 2002 [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf.

104. OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital of 1977 [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en#page67.

105. OECD Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA of 2015 [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf.

106. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version of 2000 [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2000_mtc_cond-2000-en#page275.

107. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version of 2017 [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.

108. OECD Report "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue" of 1998 [Electronic resource]. URL: https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf.

109. OECD Report "Improving Access to Bank Information for Tax Purposes" of 2000 [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2497487.pdf.

110. OECD Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition_9789264267992-en#page1.

111. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations of 2017 [Electronic resource]. URL: https://read.oecd-

ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page15.

112. Protocol Amending the Convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income of 2009 [Electronic resource]. URL: https://www.congress.gov/112/cdoc/tdoc1/CDOC-112tdoc1.pdf.

113. Protocol Amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters of 2010 [Electronic resource]. URL: https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/rms/090000168008482b.

114. Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation) [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02016R0679-20160504&from=EN.

115. Technical Explanation to the United States–Canada Income Tax Convention of 2008 [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/tecanada08.pdf.

116. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries of 1980 [Electronic resource]. URL: https://digitallibrary.un.org/record/13957.

117. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries of 2017 [Electronic resource]. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf.

118. United States–Canada Income Tax Convention of 1980 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/canada.pdf.

119. US Code of Federal Regulations [Electronic resource]. URL: https://www.govinfo.gov/content/pkg/CFR-2016-title31-vol3/pdf/CFR-2016-title31-vol3-sec1010-230.pdf.

120. US Model CbC CAA on the basis of a double tax convention [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/default_path_no_value/us_model_cbc_caa_dtc.pdf.

121. US Model CbC CAA on the basis of a tax information exchange agreement [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/default_path_no_value/us_model_cbc_caa_tiea.pdf.

122. US Model CbC CAA on the basis of the MAC [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/us_model_cbc_mac_caa.pdf.

123. US Model Income Tax Convention of 1996 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/usmodel.pdf.

124. US Model Income Tax Convention of 2006 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf.

125. US Model Income Tax Convention of 2016 [Electronic resource]. URL: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf.

126. US Model Technical Explanation Accompanying the US Model Income Tax Convention of 2006 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf.

127. US Model Technical Explanation Accompanying the US Model Income Tax Convention of 1996 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/usmtech.pdf.

128. US Offshore Voluntary Disclosure Program of 2014. Frequently Asked Questions and Answers [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/closing-the-2014-offshore-voluntary-disclosure-program-frequently-asked-questions-and-answers.

129. US Offshore Voluntary Disclosure Program of 2014 [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/offshore-voluntary-disclosure-program.

130. US Schedule of Fees for Consular Services, Department of State and Overseas Embassies and Consulates, June 28, 2010 [Electronic resource]. URL: https://www.federalregister.gov/documents/2010/06/28/2010-15622/schedule-of-fees-for-consular-services-department-of-state-and-overseas-embassies-and-consulates.

131. US Schedule of Fees for Consular Services, Department of State and Overseas Embassies and Consulates-Passport and Citizenship Services Fee Changes, August 9, 2015 [Electronic resource]. URL: https://www.federalregister.gov/documents/2015/09/08/2015-22054/schedule-of-fees-for-consular-services-department-of-state-and-overseas-embassies-and.

132. US Treasury's final regulations for annual country-by-country (CbC) reporting [Electronic resource]. URL: https://www.govinfo.gov/content/pkg/FR-2016-06-30/pdf/2016-15482.pdf.

133. Vienna Convention on the Law of Treaties of 1969 [Electronic resource]. URL: https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1_1_1969.pdf.

134. Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (подписан в г. Вашингтоне 17.06.1992).

135. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 15.10.2020, с изм. от 16.10.2020).

136. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Португальской Республики от 29.05.2000 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы».

137. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 20.07.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2020).

138. Письмо ФНС России от 06.05.2019 № СА-4-7/8448@ «Обзор судебных споров по вопросам применения положений международных налоговых договоров и злоупотребления законодательством при трансграничных операциях».

139. Постановление Правительства РФ от 09.04.2018 № 428 «О порядке передачи финансовой информации и страновых отчетов компетентным органам иностранных государств (территорий) и получения финансовой информации и страновых отчетов Федеральной налоговой службой, а также требования к защите передаваемой информации» (вместе с «Правилами передачи финансовой информации и страновых отчетов компетентным органам иностранных государств (территорий) и получения финансовой информации и страновых отчетов Федеральной налоговой службой, а также требования к защите передаваемой информации»).

140. Постановление Правительства РФ от 14.08.2014 № 805 (ред. от 21.02.2018) «О заключении соглашений об обмене информацией по налоговым делам».

141. Постановление Правительства РФ от 16.06.2018 № 693 «О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий)» (вместе с «Положением об осуществлении запроса организацией финансового рынка у своих клиентов информации о таких клиентах, выгодоприобретателях и (или) лицах, прямо или косвенно их контролирующих, ее обработки, в том числе документальной фиксации, и анализа, о принятии, в том числе документальной фиксации, обоснованных и доступных в сложившихся обстоятельствах мер по установлению налогового резидентства клиентов, выгодоприобретателей и лиц, прямо или косвенно их контролирующих, включая проверку достоверности и полноты представленной клиентом информации, а также о составе, об условиях, о порядке и сроках

представления указанной информации в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов»).

142. Приказ ФНС России от 21.11.2019 № ММВ-7-17/582@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией, и о признании утратившим силу приказа ФНС России от 04.12.2018 № ММВ-7-17/784@» (зарегистрировано в Минюсте России 24.12.2019 № 56967).

143. Разъяснения Министерства финансов США в части режима, установленного параграфом 1441 Титула 26 Свода законов США [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.1441-1.

144. Разъяснения Службы внутренних доходов США в части режима, установленного параграфом 1441 Титула 26 Свода законов США [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-00-12.pdf.

145. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 31.07.2020).

146. Федеральный закон от 15.07.1995 № 101-ФЗ (ред. от 12.03.2014) «О международных договорах Российской Федерации».

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

148. Федеральный закон от 28.06.2014 № 173-ФЗ (ред. от 02.12.2019) «Об особенностях осуществления финансовых операций с иностранными гражданами и юридическими лицами, о внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации».

II. Судебные акты

149. Arlington Heights v. Metropolitan Housing Dev. Corp., 429 U.S. 252 (1977) [Electronic resource]. URL: https://supreme.justia.com/cases/federal/us/429/252/.

150. Conseil d'État, Assemblée, 19/07/2019, 414780, Inédit au recueil Lebon [Electronic resource]. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000038809642/.

151. Conseil d'État, Assemblée, 19/07/2019, 424216, Publié au recueil Lebon [Electronic resource]. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000038801233.

152. Crawford et al v. United States Department of the Treasury et al, No. 3:2015cv00250 – Document 30 (S.D. Ohio 2015) [Electronic resource]. URL: https://law.justia.com/cases/federal/district-courts/ohio/ohsdce/3:2015cv00250/185901/30/.

153. Crawford et al v. United States Department of the Treasury et al, No. 3:2015cv00250 – Document 42 (S.D. Ohio 2016) [Electronic resource]. URL: https://law.justia.com/cases/federal/district-courts/ohio/ohsdce/3:2015cv00250/185901/42/.

154. Crawford v. United States Department of Treasury, No. 16-3539 (6th Cir. 2017) [Electronic resource]. URL: https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/ca6/16-3539/16-3539-2017-08-18.html.

155. Foreign Republicans in Israel v. the Government of Israel, January 2 2018 [Electronic resource]. URL: https://supreme.court.gov.il/Documents/%D7%A1%D7%99%D7%9B%D7%95%D7%9D%20%D7%A4%D7%A1%D7%99%D7%A7%D7%AA%20%D7%91%D7%99%D7%AA%20%D7%94%D7%9E%D7%A9%D7%A4%D7%98%20%D7%94%D7%A2%D7%9C%D7%99%D7%95%D7%9F%20%D7%94%D7%AA%D7%A9%D7%A2%D7%97.pdf.

156. Goodwin v. British Columbia (Superintendent of Motor Vehicles), October 16, 2015 [Electronic resource]. URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/15550/index.do.

157. Gwendolyn Louise Deegan and Kazia Highton v. the Attorney General of Canada and the Minister of National Revenue, July 22, 2019 [Electronic resource]. URL: https://decisions.fct-cf.gc.ca/fc-cf/decisions/en/418707/1/document.do.

158. Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 16 July 2015. Coty Germany GmbH v. Stadtsparkasse Magdeburg. Case C-580/13 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62013CJ0580.

159. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 16 December 2008. Tietosuojavaltuutettu v. Satakunnan Markkinapörssi Oy and Satamedia Oy. Case C-73/07 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62007CJ0073.

160. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 16 July 2020. Data Protection Commissioner v. Facebook Ireland Limited and Maximillian Schrems. Case C-311/18 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62018CJ0311&from=EN.

161. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 16 May 2017. Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l'administration des contributions directes. Case C-682/15 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015CJ0682&from=en.

162. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 6 October 2015. Maximillian Schrems v. Data Protection Commissioner. Case C-362/14 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62014CJ0362.

163. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 6 October 2020. État luxembourgeois v. B and Others. Joined Cases C-245/19 and C-246/19 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0245.

164. Judgment of the Court (Grand Chamber), 22 October 2013. Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. Case C-276/12 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62012CJ0276.

165. Judgment of the Court (Second Chamber) of 13 December 1989. Salvatore Grimaldi v. Fonds des maladies professionnelles. Case C-322/88 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A61988CJ0322.

166. Judgment of the Court (Third Chamber) of 1 October 2015. Smaranda Bara and Others v. Casa Naţională de Asigurări de Sănătate and Others. Case C-201/14 [Electronic resource]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62014CJ0201.

167. National Westminster Bank, PLC v. United States, 512 F.3d 1347 (Fed. Cir. 2008) [Electronic resource]. URL: https://www.courtlistener.com/opinion/210122/national-westminster-bank-plc-v-united-states/.

168. Satakunnan Markkinapörssi OY and Satamedia OY v. Finland [Electronic resource]. URL: https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:[%22Satakunnan%20Markkinap%C3%B6rssi%20OY%22],%22documentcollectionid2%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-175121%22]}.

169. The Swiss Federal Administrative Court's decision in A-7342/2008 and A-7426/2008 from 05.03.2009 [Electronic resource]. URL: https://www.bvger.ch/bvger/en/home/judgments/entscheiddatenbank-bvger.html.

170. United States v. Greenfield, No. 15-543 (2d Cir. 2016) [Electronic resource]. URL: https://cases.justia.com/federal/appellate-courts/ca2/15-543/15-543-2016-08-01.pdf?ts=1470061806.

171. United States v. Pink, 315 U.S. 203 (1942) [Electronic resource]. URL: https://www.courtlistener.com/opinion/103609/united-states-v-pink/.

172. Virginia Hillis and Gwendolyn Louise Deegan v. the Attorney General of Canada and the Minister of National Revenue, September 16, 2015 [Electronic resource]. URL: https://decisions.fct-cf.gc.ca/fc-cf/decisions/en/119873/1/document.do.

173. Virginia Hillis and Others v. AGC and Others (Application for Judicial Review) [Electronic resource]. URL: https://apps.fca-caf.gc.ca/pq/IndexingQueries/infp_moreInfo_e.php?court_no=A-407-15.

174. Warth v. Seldin, 422 U.S. 490 (1975) [Electronic resource]. URL: https://supreme.justia.com/cases/federal/us/422/490/.

175. Windsor (City) v. Canadian Transit Co., December 8, 2016 [Electronic resource]. URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/16279/index.do.

176. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 10.10.2003 № 5 (ред. от 05.03.2013) «О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации».

177. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654/11.

III. Монографии и научные статьи

178. Allison Christians. A Global Perspective on Citizenship-Based Taxation // Michigan Journal of International Law. – 2017. – Vol. 38. – № 2. – P. 193-243.

179. Angelo Venardos. CRS – Will it really be ‘Son of FATCA’? // Trusts & Trustees. – 2016. – Vol. 22. – № 5. – P. 545-552.

180. Cahiers de droit fiscal international. Volume 98b. Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. – The Netherlands: Sdu Uitgevers, 2013. – 900 p.

181. Carlo Garbarino. Judicial Interpretation of Tax Treaties: The Use of the OECD Commentary. – USA: Edward Elgar Publishing, 2016. – 704 p.

182. Daniel Lathrope. Selected Sections on United States International Taxation (Selected Statutes) 2015th Edition. – USA: Foundation Press, 2015. – 695 p.

183. David S. Kerzner, David W. Chodikoff. International Tax Evasion in the Global Information Age. – USA: Palgrave Macmillan, 2016. – 453 p.

184. EATLP International Tax Series. Volume 13. New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect. – The Netherlands: IBFD, 2016. – 654 p.

185. EATLP International Tax Series. Volume 17. Tax Transparency. – The Netherlands: IBFD, 2019. – 1124 p.

186. Edwin van der Bruggen. The Power of Persuasion: Notes on the Sources of International Law and the OECD Commentary // Intertax. – 2003. – Vol. 31. – № 8/9. – P. 259-270.

187. Elena Ovcharova, Kirill Tasalov, Dina Osina. Tax compliance in the Russian Federation, the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, and the United States of America: Forcing and encouraging lawful conduct of taxpayers // Russian Law Journal. – 2019. – Vol. 7. – № 1. – P. 4-54.

188. Mindy Herzfeld, Richard L. Doernberg. International Taxation in a Nutshell 11th Edition. – USA: West Academic Publishing, 2018. – 658 p.

189. Pietro Boria. Taxation in European Union, 2nd Edition. – Italy: Springer, 2017. – 224 p.

190. Reuven S. Avi-Yonah, Diane M. Ring, Yariv Brauner. U.S. International Taxation (University Casebook Series) 3rd Edition. – USA: Foundation Press, 2011. – 659 p.

191. Ross K. McGill, Christopher A. Haye, Stuart Lipo. G.A.T.C.A.: A Practical Guide to Global Anti-Tax Evasion Frameworks. – United Kingdom: Palgrave Macmillan, 2017. – 310 p.

192. Ross K. McGill. US Withholding Tax: Practical Implications of QI and FATCA. – United Kingdom: Palgrave Macmillan, 2013. – 334 p.

193. Viktoria Wöhrer. Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information. – The Netherlands, IBFD, 2018. – 506 p.

194. Xavier Oberson. International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency. – USA: Edward Elgar Publishing, 2015. – 288 p.

195. Абдрашитова А.Ф. Основные мировые тенденции развития налогового права в условиях глобализации экономики // Закон. – 2018. – № 11. – С. 76-87.

196. 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.

197. Васильева Е.Г. Современное налоговое право как фактор развития инновационной модели экономики // Налоги. – 2019. – № 2. – С. 3-6.

198. Веремеенко И.И. Финансово-правовое регулирование в системе государственного и муниципального управления: предмет, особенности // Право и управление. XXI век. – 2012. – № 3 (24). – С. 27-35.

199. Викулов К.Е. Условия и последствия автоматического обмена налоговой информацией с Россией // Legal insight. – 2016. – № 10. – С. 42-47.

200. Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. – М.: Статут, 2017. – 463 с.

201. Волова Л.И. Особенности правового регулирования международных налоговых отношений // Финансовое право. – 2019. – № 7. – С. 31-35.

202. Воробьева Н.Н. Принцип налоговой публичности и право на защиту персональных данных налогоплательщиков в практике ЕСПЧ // Налоговед. – 2016. – № 9. – С. 76-87.

203. Гаврютин С.Н. Отдельные вопросы нарушений законодательства о контролируемых иностранных компаниях и ответственности за их совершение // Финансовое право. – 2020. – № 3. – С. 38-41.

204. Гаврютин С.Н. Участие России в международном обмене налоговой информацией: влияние на правила налогообложения прибыли КИК // Финансовое право. – 2018. – № 9. – С. 35-39.

205. Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения / В.А. Гидирим. – М.: ШАПОВАЛОВ ПЕТРОВ, 2017. – 1088 с.

206. Гончарова Л.В. Законодательство о межстрановой отчетности Нидерландов и России: сравнение, первые результаты практического применения // Налоговед. – 2016. – № 11. – С. 62-69.

207. Демин А.В. Налогообложение и информация: No taxation without information // Налоговед. – 2019. – № 2. – С. 82-89.

208. Жилевская Н.И. Налоговая транспарентность и международный обмен информацией в сфере налогообложения // Налоговед. – 2012. – № 8. – С. 11-15.

209. Жилкин В.А. Систематизация бухгалтерского законодательства в России и в странах Евросоюза // Налоги. – 2017. – № 2. – С. 41-45.

210. Канашевский В.А. О раскрытии информации о бенефициарах офшорных компаний и трастов: текущее состояние и перспективы // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. – 2018. – № 2. – С. 81-86.

211. Кандыба М., Грицепанова К. Между двух огней // Банковское обозрение. – 2015. – № 11. – С. 62-65.

212. Килинкарова Е.В. Новые рекомендации ОЭСР о документации по трансфертному ценообразованию и об автоматическом обмене информацией // Налоговед. – 2016. – № 6. – С. 32-39.

213. Кирилин А.В., Сарнакова А.В. Закон США «О налогообложении иностранных счетов» (FATCA): особенности реализации и возможность применения // Банковское право. – 2015. – № 4. – С. 42-48.

214. Крохина А.М. Обжалование налогоплательщиками запросов иностранных налоговых органов // Налоговед. – 2021. – № 3. – С. 23-29.

215. Кудрявцев В.Н., Никитинский В.И., Самощенко И.С., Глазырин В.В. Эффективность правовых норм – М.: Юрид. лит., 1980. – 280 с.

216. Кузнец И.М., Айдаева Д.З. Автоматический обмен информацией о финансовых счетах: глобальный конец банковской тайны? // Вестник Арбитражного суда Московского округа. – 2015. – № 4. – С. 36-46.

217. Левашенко А.Д., Коваль А.А. Как искать финансовые счета за рубежом // Налоговед. – 2020. – № 2. – С. 40-49.

218. Милоголов Н.С., Берберов А.Б. Российские правила бенефициарного собственника: регуляторная песочница для имплементации механизма обязательного раскрытия информации? // Закон. – 2019. – № 8. – С. 177-185.

219. Овчарова Е.В. Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2019. – № 1. – С. 89-111.

220. Пекарская М.С. Обмен налоговой информацией в Европейском Союзе: правовые новеллы и особенности // Московский журнал международного права. – 2017. – № 3. – С. 82-91.

221. Пономарева К.А. Новые стандарты обмена налоговой информацией между странами ЕС // Налоговед. – 2016. – № 2. – С. 16-21.

222. 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.

223. Пономарева К.А. Современные процессы налоговой гармонизации в сфере прямого налогообложения в Европейском союзе // Налоги. – 2017. – № 5. – С. 45-48.

224. Прокаев М.В. Криптовалюта как предмет налогообложения // Налоги. – 2020. – № 6. – С. 26-30.

225. Родыгина В.Е. Трансформация института налоговой тайны в условиях цифровой экономики: правовые аспекты // Финансовое право. – 2019. – № 10. – С. 20-24.

226. Старженецкая Л.Н. Борьба с уклонением от налогообложения через офшоры: новые модели международного обмена информацией // Налоговед. – 2013. – № 10. – С. 72-81.

227. Старженецкая Л.Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России. – М.: Статут, 2018. – 302 с.

228. Толстопятенко Г.П. Интеграционное налоговое право и новый миропорядок // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – № 11. – С. 23-35.

229. Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / Под ред. д.ю.н., проф. И.И. Кучерова ; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. – М.: ИД Юриспруденция, 2016. – 352 с.

230. Шамраев А.В. Международное финансовое регулирование: финансовые технологии: монография. – М.: КноРус, 2021. – 176 с.

231. Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. – М.: Международные отношения, 2014. – 824 с.

232. Шашкова А.В. Закон «О налоговой дисциплине в отношении иностранных счетов» США как фактор столкновения интересов государства и корпораций // Московский журнал международного права. – 2016. – № 2. – С. 138-155.

233. Шепенко Р.А. Международные налоговые правила. Часть 2. – М.: Юрлитинформ, 2012. – 528 с.

234. Яковлев С.Ю. План BEPS // Налоговед. – 2016. – № 7. – С. 68-75.

IV. Учебники, учебные пособия, справочники, словари

235. Bryan A. Garner. Black's Law Dictionary, Standard Ninth Edition 9th Edition. – USA: West, 2009. – 1940 p.

236. Бахрах Д.Н., Российский Б.В., Старилов Ю.Н. Административное право: Учебник для вузов. – 2-е изд., изм. и доп. – М.: Норма, 2005. – 800 с.

237. Бачило И.Л. Информационное право: учебник для вузов / И.Л. Бачило. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2021. – 419 с.

238. Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В. Демин ; Федер. агентство по образованию ; Краснояр. гос. ун-т ; Юрид. ин-т. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.

239. Европейское право. Право европейского союза и правовое обеспечение защиты прав человека. 3-е издание, пересмотренное и дополненное. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. – 960 с.

240. Информационное право: учебник для вузов / Н.Н. Ковалева [и др.] ; под ред. Н.Н. Ковалевой. – М.: Издательство Юрайт, 2021. – 353 с.

241. Пепеляев С.Г. Налоговое право: учебник для вузов / С.Г. Пепеляев. – М.: Альпина Паблишер, 2015. – 796 с.

242. Попов Л.Л., Мигачев Ю.И. Административное право Российской Федерации: учебник / Л.Л. Попов, Ю.И. Мигачев ; отв. ред. Л.Л. Попов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: РГ-Пресс, 2019. – 544 с.

243. Тедеев А.А. Налоговое право России: учебник для вузов / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина. – 8-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2021. – 408 с.

244. Финансовое право: учебник / А.Ю. Ильин, И.Ш. Исмаилов, М.Н. Кобзарь-Фролова и др. ; под общ. ред. Э.Д. Соколовой ; отв. ред. А.Ю. Ильин ; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – М.: Проспект, 2019. – 592 с.

245. Финансовое право: учебник / Л.Л. Арзуманова, Н.М. Артемов, О.В. Болтинова и др. ; отв. ред. Е.Ю. Грачева, О.В. Болтинова ; Московский государственный юридический университет им. О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2020. – 624 с.

V. Диссертационные исследования и авторефераты диссертаций

246. Агеева А.Д. Правовой механизм имплементации налогового права ЕС в Федеративной Республике Германия : специальность 12.00.10 : дис. … канд. юрид. наук / Агеева Александра Дмитриевна. – М., 2017. – 191 с.

247. Кастанова Е.Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов: специальность 12.00.04 : дис. … канд. юрид. наук / Кастанова Екатерина Дмитриевна. – М., 2014. – 178 с.

248. Кириллов А.В. Правовой механизм противодействия злоупотреблению правом в международной налоговой практике Швейцарской Конфедерации : специальность 12.00.04 : дис. … канд. юрид. наук / Кириллов Андрей Викторович. – М., 2017. – 201 с.

249. Леонова О.А. Особенности имплементации права ЕС о прямом налогообложении : специальность 12.00.10 : дис. … канд. юрид. наук / Леонова Ольга Александровна. – М., 2016. – 219 с.

250. Нани Л. Правовое регулирование налогообложения в Республике Молдова и в Румынии: специальность 12.00.04 : дис. … канд. юрид. наук / Нани Лия. – М., 2020. – 198 с.

VI. Электронные ресурсы

251. BBC’s official website [Electronic resource]. URL: https://www.bbc.com.

252. Bloomberg’s official website [Electronic resource]. URL: https://www.bloomberg.com.

253. CoE’s official website [Electronic resource]. URL: https://www.coe.int/en/web/portal.

254. Financial Secrecy Index 2020 [Electronic resource]. URL: https://fsi.taxjustice.net/en/introduction/fsi-results.

255. Forbes’s official website [Electronic resource]. URL: https://www.forbes.com.

256. OECD’s official website [Electronic resource]. URL: http://www.oecd.org.

257. United Nations' official website [Electronic resource]. URL: https://www.un.org.

258. US Internal Revenue Service's official website [Electronic resource]. URL: https://www.irs.gov.

259. US Treasury's official website [Electronic resource]. URL: https://home.treasury.gov.