

ПРАВО ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

DOI: 10.24833/0869-0049-2017-3-82-91

Мария Сергеевна ПЕКАРСКАЯ

Всероссийская академия внешней торговли Министерства экономического развития
Российской Федерации

Пудовкина ул., 4а, Москва, 119285, Российская Федерация

PekarskayaMS@mail.ru

ORCID: 0000-0003-2220-3610

ОБМЕН НАЛОГОВОЙ ИНФОРМАЦИЕЙ В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ: ПРАВОВЫЕ НОВЕЛЛЫ И ОСОБЕННОСТИ

ВВЕДЕНИЕ. В статье рассматриваются особенности обмена налоговой информацией в рамках Европейского союза. Автор анализирует действующие в Европейском союзе нормы, регулирующие обмен налоговой информацией, осуществляемый по запросу, спонтанно (инициативно) и автоматически. Особое внимание в статье уделяется нововведениям Директивы Совета ЕС от 15 февраля 2011 г. ЕС № 2011/16/ЕС «Об административном сотрудничестве в области налогообложения и отмене Директивы № 77/799/ЕС».

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ. Материалом для исследования послужили труды российских и зарубежных ученых в области европейского налогового права, а также современные региональные акты Европейского союза и многосторонние договоры, посвященные правовому регулированию обмена налоговой информацией. Методологическую основу исследования составили общенаучные и частнонаучные методы познания (диалектический метод, методы анализа и синтеза, дедукции, индукции, сравнительно-правовой и историко-правовой методы).

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ. В ходе проведенного исследования автор оценивает значение каждого из форм обмена налоговой информацией для осуществления борьбы

с преступлениями в налоговой сфере, такими как налоговое мошенничество, уклонение от уплаты налогов и агрессивное налоговое планирование. Автором сформулированы выводы о соответствии норм региональных актов Европейского союза многосторонним договорам и мировым тенденциям в сфере обмена налоговой информацией.

ОБСУЖДЕНИЕ И ВЫВОДЫ. В настоящей статье автор обращает внимание на особенности обмена налоговой информацией в Европейском союзе. Рассматриваются положения региональных актов Европейского союза, касающихся всех трех форм обмена налоговой информацией. Опираясь на доктрину и международные акты, автор характеризует правила обмена налоговой информацией в Европейском союзе, особенно в части нововведений, и оценивает готовность государств – членов Европейского союза внедрить указанные нормы.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: Европейский Союз, обмен налоговой информацией в Европейском Союзе, акты ОЭСР по налоговым вопросам, обмен налоговой информацией, обмен налоговой информацией по запросу, спонтанный (инициативный) обмен налоговой информацией, автоматический обмен налоговой информацией

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ: Пекарская М.С. 2017. Обмен налоговой информацией в Европейском союзе: правовые новеллы и особенности. – *Московский журнал международного права*. № 3. С. 82–91. DOI: 10.24833/0869-0049-2017-3-82-91

EUROPEAN UNION LAW

DOI: 10.24833/0869-0049-2017-3-82-91

Maria S. PEKARSKAYA

Russian Foreign Trade Academy of the Ministry of Economic Development of the Russian Federation

4a, ul. Pugovkina, Moscow, Russian Federation, 119285

PekarskayaMS@mail.ru

ORCID: 0000-0003-2220-3610

EXCHANGE OF TAX INFORMATION IN THE EUROPEAN UNION: LEGAL INNOVATIONS AND PECULIARITIES

INTRODUCTION. *The article presents peculiarities of exchange of tax information in the European Union. The author analyses provisions of European Union instruments related to exchange of tax information performed on request, spontaneously or automatically. Special attention is paid to the analysis of legal developments of the Council Directive № 2011/16/EU of 15 February 2011 "On administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC".*

MATERIALS AND METHODS. *Materials used for the analysis include legal writings of Russian and foreign researchers in the field of European tax law as well as current regional European Union instruments and multinational acts devoted to the legal regulation of exchange of tax information. Methodological procedures of the research include general and specific scientific methods of enquiry (dialectical method, methods of analysis and synthesis, deduction, induction, comparative-legal and historical-legal methods).*

RESEARCH RESULTS. *While analyzing, the author evaluates the significance of each form of exchange of tax information for combating tax crimes such as tax fraud, tax avoidance and aggressive tax*

planning. The author examines the regional European Union instruments devoted to the legal regulation of exchange of tax information in comparison with the multinational acts and global trends dedicated to the same issue.

DISCUSSION AND CONCLUSIONS. *In this article the author draws attention to the peculiarities of exchange of tax information in the European Union. The article deals with the provisions of regional European Union instruments related to exchange of tax information performed in all three forms. Relying on the doctrine and international documents, the author characterizes rules of exchange of tax information in the European Union, especially in terms of their legal developments, and estimates the readiness of the European Union member states to implement the above-mentioned legal norms.*

KEYWORDS: *European Union, exchange of tax information in the European Union, OECD tax instruments; exchange of tax information, exchange of tax information on request, spontaneous (initiative) exchange of tax information, automatic exchange of tax information*

FOR CITATION: Pekarskaya M.S. Exchange of Tax Information in the European Union: legal innovations and peculiarities. – *Moscow Journal of*

International Law. 2017. No 3. P. 82–91.
DOI: 10.24833/0869-0049-2017-3-82-91

В последнее десятилетие члены мирового сообщества осознали, что назрела необходимость принятия скоординированных мер, направленных на борьбу с такими преступлениями в налоговой сфере, как налоговое мошенничество, уклонение от уплаты налогов и агрессивное налоговое планирование [Буссе 2013:123; Farny et al. 2015:1; Pistone 2014:29]. Решение данных вопросов является задачей, затрагивающей интересы всего мирового сообщества¹.

С 2008 г. одним из первоочередных вопросов повестки дня стало противодействие международному уклонению от уплаты налогов и выполнение стандартов информационной открытости и обмена налоговой информацией [Шепенко 2012b:399; Nicodeme 2009:755]. Среди основных способов противодействия совершению преступлений в налоговой сфере важное место отводится международному обмену налоговой информацией [Полежарова, Виноградова 2015:77; Шепенко 2012:21; Gabert 2011:342]².

Получение информации о налогоплательщиках, осуществляющих деятельность за рубежом, является не только ключевым фактором в борьбе государств с использованием схем уклонения от налогообложения [Кастанова 2013:1232], но и способом контроля над исполнением налогоплательщиками законодательства государства своего налогового резидентства [Gonzalez 2016:146; Owens 2007:3]. Отсутствие эффективного обмена налоговой информацией является одним из основных критериев отнесения налоговой конку-

ренции к пагубной³, оказывающей отрицательное воздействие на мировые финансовые потоки [Петченко, Семенко 2007:137].

Рассматриваемый аспект сохраняет свою актуальность и для Европейского союза [Seer 2015:7]. Объем теневой экономики в государствах – членах ЕС составляет не менее 20% ВВП – около 1 трлн евро в год⁴. Одним из наиболее действенных способов борьбы с указанными преступлениями в налоговой сфере является координация усилий государств в рамках международных организаций, в том числе интеграционных объединений, по установлению эффективного обмена налоговой информацией. Фактическое осуществление обмена информацией в рамках ЕС, наряду с оптимальным использованием существующих актов Европейского союза, является важным путем совершенствования механизма взимания налогов в этом регионе⁵.

1. Международно-правовое регулирование обмена налоговой информацией в государствах – членах ЕС

«Сегодня ЕС – это интеграционное образование особого типа, гибкое (международное и государствоподобное) образование, сочетающее в себе черты международной межправительственной организации, конфедерации и федерации», – пишет В.М. Шумилов⁶. Составными частями правопорядка в рамках Европейского союза являются три блока правовых норм:

а) международно-правовые нормы;

¹ Para. 50 of G20 Leaders' Declaration. September 2013. URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html> (accessed date: 16.05.2017).

² Хаванова И.А. *Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права*. Дис. ... д-ра юрид. наук. М.: Институт государства и права Российской академии наук. 2016. С. 275.

³ Термин «пагубная налоговая конкуренция» используется в литературе как синоним выражений «нечестная налоговая практика», «вредоносная налоговая конкуренция», «губительная налоговая конкуренция» и «незаконная налоговая практика».

⁴ Communication from the commission to the European parliament and the Council on concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and tax evasion including in relation to third countries. COM (2012) 351 final. Brussels. 27.06.2012. P. 2–3.

⁵ Ibid. P. 6–8.

⁶ Шумилов В.М. *Международное право: учебник*. М.: Юстиция. 2016. С. 283.

б) положения правовых актов институтов ЕС, решения Суда ЕС;

в) нормы внутреннего права государств – членов ЕС⁷.

По такому же принципу выстраиваются правовые нормы, касающиеся налоговой проблематики в ЕС, объединенные понятием «европейское налоговое право»⁸ [Маташева, 2007:73]. Акты ЕС, касающиеся обмена налоговой информацией, подразделяются на три группы:

1. На многостороннем универсальном уровне основным источником является Конвенция Организации экономического сотрудничества и развития и Совета Европы о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25 января 1988 г. (далее – Конвенция СЕ/ОЭСР)⁹.

2. На региональном уровне в Европейском союзе действует Директива Совета ЕС от 15 февраля 2011 г. № 2011/16/ЕС «Об административном сотрудничестве в области налогообложения и отмене Директивы № 77/799/ЕС» (далее – Директива № 2011/16/ЕС)¹⁰, а также два Регламента ЕС, касающихся административного сотрудничества по акцизам и налогу на добавленную стоимость (далее – Регламент ЕС по НДС¹¹ и Регламент ЕС по акцизам¹²).

3. Надвустороннем уровне государствами – членами ЕС заключены двусторонние соглашения двух видов: об избежании двойного налогообложения и об обмене налоговой информацией. Их положения основаны на базовых актах ОЭСР – Модельной конвенции в отношении налогов на доходы и капитал 2014 г. и Модельном соглашении ОЭСР об обмене информацией в налоговой сфере 2015 г. [Пекарская 2016:217; Simorova, Vako 2017:348] (далее – Модельная конвенция ОЭСР¹³

и Модельное соглашение ОЭСР¹⁴ соответственно).

2. Регулирование обмена налоговой информацией на региональном уровне ЕС

Основные правила и процедуры обмена налоговой информацией между компетентными органами государств – членов ЕС предусмотрены в Директиве № 2011/16/ЕС. Ее сфера действия включает любые налоги и сборы, взимаемые от имени государственных органов, административных или территориальных образований и органов местного самоуправления. Из сферы действия Директивы исключены некоторые виды налогов и сборов, например налоги на добавленную стоимость и акцизы, таможенные пошлины, отчисления по обязательному социальному страхованию, сборы договорного характера и т.п.

Отличительной чертой этого документа, по сравнению с ранее действовавшей Директивой № 77/799/ЕС¹⁵, стало расширение форм административного сотрудничества в налоговой сфере. Теперь помимо обмена информацией в Директиве № 2011/16/ЕС предусмотрены новые виды административной помощи в налоговой сфере, которые включают, среди прочего, содействие в сборе налогов и взыскании налоговых требований, проведение одновременных контрольных мероприятий, направление административных уведомлений, получение обратной связи и обмен опытом¹⁶.

Несмотря на многообразие форм, обмен налоговой информацией остается весьма распространенным и в то же время базовым видом административного сотрудничества по налого-

⁷ Шумилов В.М. *Международное экономическое право: учебник для магистров*. М.: Юрайт. 2014. С. 130.

⁸ Толстопятенко Г.П. *Европейское налоговое право (проблемы теории и практики)*. Дис. ... д-ра юрид. наук. М.: МГИМО МИД России. 2001. С. 12.

⁹ Конвенция «О взаимной административной помощи по налоговым делам» (ETS № 127) от 25 января 1988 г. (с изм. и доп. от 27.05.2010). Доступ: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 16.05.2017).

¹⁰ Council Directive № 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. – *Official Journal of the European Union*. L 64. 11.3.2011. P. 1–12.

¹¹ Council Regulation (EU) № 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax. – *Official Journal of the European Union*. L 268. 12.10.2012. P. 1–18.

¹² Council Regulation (EU) № 389/2012 of 2 May 2012 on administrative cooperation in the field of excise duties and repealing Regulation (EC) № 2073/2004. *Official Journal of the European Union*. L 121. 08.05.2012. P. 1–15.

¹³ OECD Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital as of as of 15 July 2014. URL: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> (accessed date: 16.05.2017).

¹⁴ Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters as of June 2015. URL: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2082215.pdf> (accessed date: 16.05.2017).

¹⁵ 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. – *Official Journal of the European Union*. L 336. 27.12.1977. P. 15–20.

¹⁶ Art. 11–15 of the Council Directive № 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

вым делам, без которого невозможно достичь эффективной реализации иных форм административного сотрудничества. Новые положения Директивы № 2011/16/ЕС требуют от каждого государства – члена ЕС учредить на своей территории специализированную центральную службу, ответственную за реализацию механизма обмена налоговой информацией¹⁷. Правила Директивы № 2011/16/ЕС, касающиеся осуществления трех традиционных видов обмена налоговой информацией (обмен по запросу, спонтанный обмен и автоматический обмен), также претерпели существенные изменения.

2.1. Обмен информацией по запросу

В рамках ЕС обмен информацией по запросу подразумевает направление запроса одним государством – членом Европейского союза другой стране – участнику ЕС с конкретизацией запрашиваемой информации, т.е. с указанием конкретных лиц и операций, являющихся предметом запроса¹⁸.

Директива № 2011/16/ЕС заменила Директиву от 19 декабря 1977 г. № 77/799/ЕС о взаимной помощи налоговых органов государств – членов ЕС в сфере прямого налогообложения (далее – Директива № 77/799/ЕС)¹⁹. Общим для обоих документов является принцип субсидиарности (*subsidiarity principle*), упоминающийся и в актах ОЭСР²⁰. Данный принцип гласит, что, прежде чем направлять запрос, запрашивающее государство должно исчерпать все имеющиеся в его распоряжении возможности и источники по получению требуемой информации, конечно, без ущерба достижению своих целей и без несения несоизмеримых расходов по получению информации.

Одной из значимых новелл Директивы № 2011/16/ЕС стало введение принципа эквивалентности (равнозначности), воспринятого из

актов ОЭСР²¹. Согласно данному принципу запрашиваемое государство должно обеспечить получение запрашиваемой информации и провести все необходимые административные мероприятия таким же образом, как если бы оно проводило данные мероприятия для собственных целей налогообложения или по запросу своего государственного органа²².

В части процедуры осуществления обмена налоговой информацией по запросу можно выделить две существенные новеллы. Первое нововведение касается формы передачи информации. Директива № 2011/16/ЕС вводит обязательную компьютеризированную форму, одобренную Комиссией ЕС, для направления запросов и иных уведомлений в связи с ними²³. В данной форме должны быть как минимум указаны сведения о лице, информация о котором запрашивается, и цель такого запроса. Государствам – членам ЕС рекомендовано использовать единую сеть передачи данных (*Common Communication Network, CCN*), активно применяемую для передачи сведений по налогу на добавленную стоимость в рамках ЕС.

Вторая новелла касается установления сроков по предоставлению запрашиваемой информации или направлению иных уведомлений в связи с запросом. Так, запрашиваемое государство должно подтвердить получение запроса в течение семи рабочих дней со дня его получения, а также предоставить запрашиваемую информацию в случае ее наличия в течение двух месяцев со дня получения запроса. В отсутствие информации срок для ее получения и передачи увеличивается до шести месяцев. Новые правила Директивы № 2011/16/ЕС детально прописывают порядок и сроки направления запрашиваемым государством уведомлений о невозможности получения запрашиваемой информации или об отказе в ее передаче²⁴. Стоит отметить, что подобная детализация сроков обмена информа-

¹⁷ Paras. 2–3, Art. 4 of the Council Directive № 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

¹⁸ Ibid. Para. 8, Art. 3.

¹⁹ 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. – *Official Journal of the European Union*. L 336. 27.12.1977. P. 15–20.

²⁰ OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes as of 23.01.2006. Para. 1 of the Module 1 on Exchange of Information by Request. P. 2. URL: www.oecd.org/ctp/eoi/manual (accessed date: 16. 05. 2017).

²¹ Пункт 1 ст. 11 Конвенции «О взаимной административной помощи по налоговым делам» от 25 января 1988 г. (ETS № 127) (с изм. и доп. от 27.05.2010). Доступ: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 16.05.2017).

²² Para. 3, Art. 6 of the Council Directive № 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

²³ Ibid. Para. 1, Art. 20.

²⁴ Ibid. Art. 7.

цией по запросу отсутствует в Конвенции СЕ/ОЭСР. Сама Конвенция СЕ/ОЭСР ограничивается общей формулировкой «в кратчайшие сроки»²⁵, которые, по официальным разъяснениям, составляют 90 дней со дня получения запроса²⁶.

Еще одним важным нововведением Директивы № 2011/16/ЕС стало ограничение случаев отказа запрашиваемого государства в предоставлении налоговой информации. Теперь запрашивающее государство обязано принять все меры по сбору сведений независимо от того, нуждается ли запрашивающая страна в данной информации для собственных целей налогообложения. Безусловно, из обязанности предоставить налоговую информацию есть исключения, как то: противоречие законодательству запрашиваемого государства, защита коммерческой, торговой и иной тайны, охраняемой законодательством такой страны, противоречие ее публичному порядку и т.п.²⁷ Тем не менее запрашиваемое государство не вправе толковать указанные ограничения как основания, позволяющие отказывать в предоставлении информации только по причине незаинтересованности запрашиваемой страны в ней²⁸. Данное нововведение привнесено в Директиву № 2011/16/ЕС из актов ОЭСР²⁹.

Примечательно, что среди исключений из обязанности по предоставлению налоговой информации теперь отсутствует защита банковской тайны³⁰. В свете последних тенденций обмена налоговой информацией данное положение, привнесенное из соответствующих норм актов ОЭСР³¹, имеет особое значение для обеспечения информационной транспарентности в налоговых целях в рамках ЕС.

2.2. Инициативный (спонтанный) обмен информацией

Инициативный обмен налоговой информацией подразумевает несистематическое направление сведений одним государством – членом ЕС другой стране – участнику ЕС по собственной инициативе, без запроса со стороны последней³². Спонтанный обмен налоговой информацией может быть произведен в указанных в Директиве № 2011/16/ЕС пяти случаях. Например, если первое государство обоснованно предполагает, что есть вероятность несения налоговых потерь вторым. Или если налогоплательщик в первой стране уплатил налог по пониженной ставке или был освобожден от его уплаты, в связи с чем есть вероятность увеличения налогового бремени налогоплательщика во второй и т.п.³³ Данный перечень идентичен списку случаев осуществления инициативного обмена налоговой информацией, предусмотренного в ранее действовавшей Директиве № 77/799/ЕС. Более того, этот же перечень содержится в Конвенции СЕ/ОЭСР³⁴.

В отличие от Конвенции СЕ/ОЭСР в Директиве № 77/799/ЕС и в заменившей ее Директиве № 2011/16/ЕС напрямую указано, что компетентные органы государств – членов ЕС вправе на спонтанной основе передавать друг другу любую налоговую информацию, которая может быть полезной для компетентных органов других стран – участников Европейского союза³⁵. Тем самым правила обмена информацией в рамках ЕС расширяют возможности государств по обмену информацией на спонтанной основе, не ограничивая основания для инициативного обмена только перечисленными в акте ЕС случаями.

²⁵ Статья 20 Конвенции «О взаимной административной помощи по налоговым делам».

²⁶ OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes as of 23.01.2006. P. 1 of the Module 1 on Exchange of Information by request. P. 21. URL: www.oecd.org/ctp/eoi/manual (accessed date: 16.05.2017).

²⁷ Art. 17 of the Council Directive № 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

²⁸ Ibid. Para. 1, Art. 18.

²⁹ Para. 5, Art. 26 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital as of 15 July 2014; п. 4 ст. 21 Конвенции «О взаимной административной помощи по налоговым делам».

³⁰ Para. 2, Art. 18 of the Council Directive № 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

³¹ Para. 4, Art. 26 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital as of 15 July 2014; п. 3 ст. 21 Конвенции «О взаимной административной помощи по налоговым делам».

³² Para. 10, Art. 3 of the Council Directive № 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

³³ Ibid. Para. 1, Art. 9.

³⁴ Пункт 1 ст. 7 Конвенции «О взаимной административной помощи по налоговым делами».

³⁵ Para. 2, Art. 4 of the 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; Para. 2, art. 9 of the Council Directive № 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

Как и при осуществлении обмена информацией по запросу, Директива № 2011/16/ЕС вводит конкретные сроки по направлению сведений на спонтанной основе. При обнаружении необходимой информации запрашиваемое государство должно направить ее запрашивающей стране в течение месяца со дня обнаружения. Подтверждение получения информации запрашивающим государством осуществляется в течение семи рабочих дней со дня ее получения³⁶.

В деле № С-420/98 Суд ЕС подтвердил, что, согласно положениям Директивы № 77/799/ЕС³⁷, государства – члены ЕС должны обмениваться любой информацией, которая может быть полезна и необходима для правильного определения размера подлежащих уплате налогов на прибыль и капитал. Правильное определение размера налогов, помимо борьбы с уклонением от их уплаты, стало основной целью принятия Директивы № 77/799/ЕС³⁸. Для направления информации одно государство – член ЕС вправе основываться только на предположениях о возможных налоговых потерях во втором государстве – члене ЕС, без необходимости представлять этому доказательство³⁹. Поскольку информация направляется первым государством до осуществления вторым государством оценки налогового бремени налогоплательщика⁴⁰, то полезной будет и та информация, без которой во втором государстве налогоплательщик получит неосновательное сбережение налога, причем независимо от размера такого сбережения⁴¹. В свете целей принятия новой Директивы № 2011/16/ЕС и ряда ее положений⁴² тезисы Суда ЕС о толковании положений Директивы № 77/799/ЕС в части инициативного обмена информацией применимы и к соответствующим

положениям действующей Директивы № 2011/16/ЕС.

2.3 Автоматический обмен информацией

В рамках ЕС автоматический обмен информацией определен как систематическая передача заранее определенных сведений, касающихся иностранных лиц, государству – члену ЕС, которое является страной резидентства указанных лиц, без предварительного запроса со стороны этого государства и с заранее установленной периодичностью по времени⁴³. Данный вид обмена осуществляется в автоматическом режиме преимущественно с использованием электронных средств коммуникации.

За последние несколько лет именно внедрение автоматического обмена налоговой информацией стало одной из основных тенденций в сфере сотрудничества государств по налоговым делам [Gonzalez 2016:146; Lesage 2014:37; Panayı 2016:5]. Об этом неоднократно упоминалось на саммитах «Большой двадцатки»⁴⁴. Под влиянием данных нововведений в 2014 г. в Директиву № 2011/16/ЕС были внесены поправки, касающиеся расширения условий для обязательного автоматического обмена налоговой информацией в рамках ЕС⁴⁵. Поправки коснулись вопросов содержания передаваемых сведений, видов финансовых институтов, финансовых счетов физических и юридических лиц, порядка предоставления отчетности в зависимости от вида счета и т.д.

Необходимость внесения изменений в Директиву № 2011/16/ЕС была обусловлена двумя группами факторов. Во-первых, на момент внесения изменений 14 государств – членов ЕС уже заключили двусторонние договоры с США для реализации положений Закона США «О на-

³⁶ Art. 10 of the Council Directive № 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

³⁷ Preamble to, para. 1, Art. 1 of the 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.

³⁸ Paras. 15, 16, 22 of the Judgment of the Court (First Chamber) of 13 April 2000. *W.N. v. Staatssecretaris van Financiën*. Case № С-420/98. – *European Court Reports*. 2000. I-02847.

³⁹ *Ibid.* Para. 14.

⁴⁰ *Ibid.* Para. 17.

⁴¹ *Ibid.* Paras. 22, 23.

⁴² Preamble to, para. 1 Art. 1, para. 2 Art. 9, Art. 28 of the Council Directive № 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

⁴³ Para. 9, Art. 3 of the Council Directive № 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

⁴⁴ Para. 51 of G-20 Leaders' Declaration, as of September 2013. P. 13. URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html> (accessed date: 16.05.2017).

⁴⁵ 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. – *Official Journal of the European Union*. L 359. 16.12.2014. P. 1–29.

логообложении иностранных счетов» (далее – *FATCA*)⁴⁶ и еще 14 стран – участников ЕС находились на стадии переговоров по их заключению⁴⁷. Согласно актам ЕС, если одно государство – член ЕС осуществляет с третьей страной более тесное взаимодействие, чем предусмотрено в Директиве № 2011/16/ЕС, то это первое государство не вправе отказать в желании второго государства – члена ЕС установить аналогичное сотрудничество⁴⁸. Руководствуясь данной нормой, все страны – участники ЕС решили оформить правовые отношения с США по вопросу обмена налоговой информацией⁴⁹.

Во-вторых, внесение в 2014 г. изменений в Директиву № 2011/16/ЕС свидетельствует о желании интеграционных объединений привести свои правовые акты в соответствие с международными стандартами обмена налоговой информацией. Эти стандарты разрабатываются ОЭСР совместно с «Большой двадцаткой» и Глобальным форумом по прозрачности и обмену информацией для целей налогообложения⁵⁰. Они могут стать крайне значимыми для обеспечения стабильности финансовых систем⁵¹, что является актуальным и в рамках ЕС. В качестве примера такого стандарта можно привести План действий по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и перемещению прибыли (далее – *BEPS*)⁵².

Стоит отметить, что содержание дополнений к Директиве № 2011/16/ЕС аналогично положениям *FATCA* и *BEPS*. Сама процедура осуществления автоматического обмена налоговой информацией требует детального изучения. В частности, это касается таких ее существенных аспектов, как обеспечение секретности информации, предоставленной автоматически, защита прав налогоплательщиков, а также внедрение

соответствующих актов ЕС во внутреннее право государств – членов Европейского союза. По последнему вопросу можно сказать следующее. Изменения в Директиву № 2011/16/ЕС вступили в силу с 1 января 2016 г. На момент вступления в силу Директивы № 2011/16/ЕС в обновленной редакции 1 января 2016 г. практически все государства – члены ЕС были готовы перейти на процедуру автоматического обмена налоговой информацией. Исключение составляет Австрия, переход которой к общей системе автоматического обмена налоговыми сведениями по новым правилам ЕС предполагается с 2018 г.

Выводы

1. Государства – члены ЕС с целью реализации межгосударственного обмена налоговой информацией используют международные акты, принятые на многостороннем универсальном, региональном и двустороннем уровнях.

2. Все три вида обмена налоговой информацией (обмен по запросу, автоматический и спонтанный обмен) являются вариантом административной помощи по налоговым вопросам. Они не находятся в какой-либо иерархии и применяются государствами изолированно и (или) в совокупности, внося весомый вклад в международную борьбу с уклонением от уплаты налогов и иными видами налоговых преступлений.

3. Основные международные акты регионального уровня ЕС, посвященные регулированию обмена налоговой информацией, в полной мере соответствуют положениям многосторонних международных договоров и финансовых стандартов, разрабатываемых международными институтами и отражающих современные тенденции в указанной сфере.

⁴⁶ US Foreign Account Tax Compliance Act. URL: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca> (accessed date: 16.05.2017).

⁴⁷ Государства – члены ЕС, подписавшие с США двусторонние договоры о реализации *FATCA* до 9 декабря 2014 г. (включительно): Австрия, Болгария, Великобритания, Венгрия, Германия, Ирландия, Испания, Литва, Мальта, Словения, Франция, Чехия, Швеция и Эстония. Доступ: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx> (дата обращения: 16.05.2017).

⁴⁸ Art. 19 of the 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.

⁴⁹ Государства – члены ЕС, подписавшие с США двусторонние договоры о реализации *FATCA* после внесения изменений в Директиву № 2011/16/ЕС от 9 декабря 2014 г.: Бельгия, Греция, Дания, Италия, Кипр, Латвия, Люксембург, Нидерланды, Португалия, Польша, Румыния, Словакия, Финляндия и Хорватия. Доступ: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx> (дата обращения: 16.05.2017).

⁵⁰ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency> (accessed date: 16.05.2017).

⁵¹ Кудряшов В.В. *Международные стандарты финансовой деятельности государства. Учеб. пособие*. М.: Финансовый университет. 2017. С. 116–117.

⁵² OECD Base Erosion and Profit Shifting. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps> (accessed date: 16.05.2017).

4. Преобладающая часть государств – членов ЕС придерживается требований к обмену налоговой информацией, разработанных на региональном уровне, особенно в части внедрения ав-

томатического обмена налоговыми сведениями (за исключением Австрии, которой предоставлен переходный период).

Список литературы

1. Буссе Р. 2013. Международное сотрудничество в борьбе с уклонением от уплаты налогов: опыт Европейского союза. – *Наукові праці НДФІ* [Научные труды Научно-исследовательского финансового института Украины]. № 2. С. 123–129.
2. Кастанова Е.Д. 2013. Обмен налоговой информацией в рамках борьбы с уклонением от уплаты налогов в новом международном контексте. – *Актуальные проблемы финансового права*. № 10 (35). С. 1232–1238.
3. Маташева О.Д. 2007. Система и источники европейского налогового права. – *Вестник Российской университета дружбы народов* (Серия: юридические науки). № 2. С. 73–75.
4. Пекарская М.С. 2016. Обзор российской правоприменительной практики в части толкования Модельной налоговой конвенции ОЭСР. – *Московский журнал международного права*. № 2 (102). С. 214–221.
5. Петченко М.А., Семенко К.Н. 2007. ОЭСР и оффшорные финансовые центры. – *Московский журнал международного права*. № 2 (66). С. 135–151.
6. Полежарова Л.В., Виноградова А.В. 2015. Новые стандарты ОЭСР в области обмена информацией и их использование в России. – *Налоговая политика и практика*. № 5 (149). С. 77–80.
7. Пономарева К.А. 2016. Правовые проблемы обмена налоговой информацией в Европейском союзе и в Евразийском экономическом союзе. – *Вестник Омского университета* (Серия: Право). № 3 (48). С. 74–79.
8. Шепенко Р.А. 2012а. Система положений международных договоров об обмене информацией. – *Налого и финансы*. № 1. С. 21–26.
9. Шепенко Р.А. 2012б. *Международные налоговые правила, часть I*. М: Юрлитинформ. 512 с.
10. Farry O. [et al.]. 2015. *Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens*. 101 p. URL: <http://wien.arbeiterkammer.at> (accessed date: 15.05.2017).
11. Gabert I. 2015. Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the Field of Taxation. – *European Taxation*. No 51 (8). P. 342–347.
12. Gonzalez S. 2016. The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances. – *EU Tax Review*. Vol. 25. Issue 3. P. 146–161.
13. Lesage D. 2014. The Current G20 Taxation Agenda: Compliance, Accountability and Legitimacy. – *International Organizations Research Journal*. 2014. № 9 (4). P. 32–41.
14. Nicodeme G. 2009. On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices. – *National Tax Journal*. Vol. 62. Issue 4. P. 755–771.
15. Owens J. 2007. *Offshore Tax Evasion*. 45 p. URL: http://www.bus.umich.edu/otpr/papers/Owens_papers.pdf (accessed date: 15.05.2017).
16. Panayi C. 2016. *Current Trends on Automatic Exchange of Information*. 40 p. URL: <https://ssrn.com/abstract=2692057> DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2692057> (accessed date: 15.05.2017).
17. Pistone P. 2014. Tax havens and exchange of information in the era of global fiscal transparency. – *Russian Law*. Vol. 2. Issue 2. P. 28–36.
18. Seer R. 2015. *Overview of Legislation Practices Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*. 40 p. URL: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/563452/IPOL_STU\(2015\)563452_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/563452/IPOL_STU(2015)563452_EN.pdf) (accessed date: 15.05.2017).
19. Simorova M., Bako M. 2017. Application and Interpretation of Double Taxation Treaties under the Vienna Convention of the Law of Treaties, OECD Model Tax Convention and Commentaries. – *Czech Yearbook of International Law*. Application and Interpretation of International Treaties. Vol 8. The Netherlands: Lex Lata BV. P. 347–365.

References

1. Busse R. *Mezhdunarodnoe sotrudnichestvo v bor'be s ukloneniem ot uplaty nalogov: opyt Evropeiskogo soyuza* [International Cooperation to Fight against Tax Evasion: European Union's expertise]. – *Naukovi pratsi NDFI* [Scientific Works of National Development Finance Institution of Ukraine]. 2013. No 2. P. 123–129. (In Russ.)
2. Farry O. [et al.]. *Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens*. 2015. 101 p. URL: <http://wien.arbeiterkammer.at> (accessed date: 15.05.2017).
3. Gabert I. Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the Field of Taxation. – *European Taxation*. 2011. No 51 (8). P. 342–347.
4. Gonzalez S. The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances. – *EU Tax Review*. 2016. Vol. 25. Issue 3. P. 146–161.
5. Kastanova E.D. *Obmen nalogovoi informatsiei v ramkakh bor'by s ukloneniem ot uplaty nalogov v novom mezhdunarodnom kontekste* [Exchange of Tax Information within the framework of Fight against Tax Evasion in the New International Context]. – *Aktual'nye problemy finansovogo prava*. 2013. No 10 (35). P. 1232–1238. (In Russ.)
6. Lesage D. The Current G20 Taxation Agenda: Compliance, Accountability and Legitimacy. – *International Organizations Research Journal*. 2014. No 9 (4). P. 32–41.
7. Matasheva O.D. *Sistema i istochniki evropeiskogo nalogovogo prava* [Legal system and legal sources of European tax law]. – *Vestnik Rossiiskogo universiteta druzhby narodov (Seriya: yuridicheskie nauki)*. 2007. No 2. P. 73–75. (In Russ.)

8. Nicodeme G. On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices. – *National Tax Journal*. 2009. Vol. 62. Issue 4. P. 755–771.
9. Owens J. *Offshore Tax Evasion*. 2007. 45 p. URL: http://www.bus.umich.edu/otpr/papers/Owens_papers.pdf (accessed date: 15.05.2017).
10. Panayi C. *Current Trends on Automatic Exchange of Information*. 2016. 40 p. URL: <https://ssrn.com/abstract=2692057> DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2692057> (accessed date: 15.05.2017).
11. Pekarskaya M.S. Obzor rossiiskoi pravoprimeritel'noi praktiki v chasti tolkovaniya Model'noi nalogovoi konventsii OESR [Review of the Russian law enforcement practice with respect to the interpretation of the OECD Model Tax Convention]. – *Moscow Journal of International Law*. 2016. № 2 (102). P. 214–221. (In Russ.)
12. Petchenko M.A., Semenko K.N. OESR i offshornye finansovye tsentry. [OECD and Offshore Financial Centers]. – *Moscow Journal of International Law*. 2007. No 2 (66). P. 135–151. (In Russ.)
13. Pistone P. Tax havens and exchange of information in the era of global fiscal transparency. – *Russian Law*. 2014. Vol. 2. Issue 2. P. 28–36.
14. Polezharova L.V., Vinogradova A.V. Novye standarty OESR v oblasti obmena informatsiei i ikh ispol'zovanie v Rossii [New OECD Standards concerning Exchange of Information and their Exercise in Russia]. – *Nalogovaya politika i praktika* [Tax Policy and Practice]. 2015. No 5 (149). P. 77–80. (In Russ.)
15. Ponomareva K.A. Pravovye problemy obmena nalogovoi informatsiei v Evropeiskom soyuze i v Evraziiskom ekonomicheskom soyuze [Legal Issues of Exchange of Tax Information in the Eurasian Economic Union and in the European Union]. – *Vestnik Omskogo universiteta (Seriya: Pravo)*. 2016. № 3 (48). P. 74–79. (In Russ.)
16. Seer R. *Overview of Legislation Practices Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*. 2015. 40 p. URL: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/563452/IPOL_STU\(2015\)563452_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/563452/IPOL_STU(2015)563452_EN.pdf) (accessed date: 15.05.2017).
17. Shepenko R.A. Sistema polozhenii mezhdunarodnykh dogovorov ob obmene informatsiei [System of international agreements' provisions concerning information exchange]. – *Nalogi i finansy*. 2012a. No 1. P. 21–26. (In Russ.)
18. Shepenko R.A. *Mezhdunarodnye nalogovye pravila, chast' I*. [International Tax Rules, Part I]. Moscow: JurLitinform Publ. 2012b. 512 p. (In Russ.)
19. Simorova M., Bako M. Application and Interpretation of Double Taxation Treaties under the Vienna Convention of the Law of Treaties, OECD Model Tax Convention and Commentaries. – *Czech Yearbook of International Law. Application and Interpretation of International Treaties*. Vol 8. The Netherlands: Lex Lata BV. 2017. P. 347–365.

Информация об авторе

Мария Сергеевна Пекарская,

преподаватель кафедры международного права, Всероссийская академия внешней торговли Министерства экономического развития Российской Федерации

119285, Российская Федерация, г. Москва, ул. Пудовкина, д. 4а

PekarskayaMS@mail.ru
ORCID: 0000-0003-2220-3610

About the Author

Maria S. Pekarskaya,

Lecturer at the Department of International Law, Russian Foreign Trade Academy of the Ministry of Economic Development of the Russian Federation

4a, ul. Pugovkina, Moscow, Russian Federation, 119285

PekarskayaMS@mail.ru
ORCID: 0000-0003-2220-3610