

**ИСПОЛНИТЕЛЬНЫЙ КОМИТЕТ СНГ**

**Опыт международного  
сотрудничества государств – участников СНГ в  
налоговых вопросах (современное состояние)**

**Москва, 2017 год**

**ОГЛАВЛЕНИЕ**

|                                                                                                                           |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Введение.....                                                                                                             | 3  |
| 1. Обзор основных нормативных документов ОЭСР и ООН, регулирующих международное сотрудничество по налоговым вопросам..... | 4  |
| 2. Опыт налоговых органов государств – участников СНГ в сфере международного налогообложения.....                         | 8  |
| 2.1. Внедрение стандартов ОЭСР по автоматическому обмену финансовой информацией и страновыми отчетами.....                | 8  |
| 2.2. Применение положений модельных конвенций ОЭСР/ООН .....                                                              | 10 |
| 2.3. Судебная практика по интерпретации договоров об избежании двойного налогообложения.....                              | 12 |
| Заключение .....                                                                                                          | 15 |

## Введение

Интеграционные процессы, происходящие в мировой экономике, требуют действий по повышению эффективности функционирования национальной экономики. Это обуславливает необходимость развития международного сотрудничества в сфере налогообложения.

Анализ документов, разработанных и принятых Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и Организацией Объединенных Наций (ООН) по осуществлению обмена информацией в целях налогообложения, позволяет сделать вывод о том, что их необходимо рассматривать как административный метод борьбы с уклонением от уплаты налогов, а также как инструмент для исключения двойного налогообложения.

Основная цель международного обмена информацией – предоставление возможности налоговым органам государств действовать в рамках внутреннего налогового законодательства и положений налоговых конвенций без нарушения суверенитета других государств или прав налогоплательщиков. В перспективе механизм автоматического обмена информацией в целях борьбы с трансграничным уклонением от налогов должен приобрести глобальный характер.

В последние годы использование транснациональными корпорациями оффшорных юрисдикций стало поистине масштабным. Стоимость активов, хранящихся на оффшорных счетах по всему миру, оценивается экспертами в пределах от 1,7 до 11,5 трлн долларов США. Только США оценивают свои налоговые потери от деятельности оффшорных юрисдикций в 100 млрд долларов США ежегодно.

В связи с этим эффективный международный обмен информацией по налоговым вопросам является исключительно важным и необходимым инструментом для обеспечения выполнения и соблюдения налогового законодательства.

Дальнейшее привлечение заинтересованных сторон, включая государства – участники СНГ, к сотрудничеству с ОЭСР/ООН с учетом их интересов позволит не только успешно решать проблему размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли, но и придать стимул другим реформам в сфере международного налогообложения.

Изучение опыта международного налогообложения входит в сферу интересов Координационного совета руководителей налоговых служб государств – участников СНГ (далее – Координационный совет), созданного Решением Совета глав правительств СНГ в 2001 году. На его заседаниях рассматривается широкий круг вопросов, касающихся совершенствования налогового законодательства государств – участников СНГ в этой сфере деятельности, в том числе вопросы администрирования соглашений об избежании двойного налогообложения в государствах – участниках СНГ и налогов на доходы, полученные с использованием оффшорных юрисдикций, совершенствования системы контроля за трансфертным ценообразованием и другие актуальные вопросы.

В частности, на XXIII заседании Координационного совета 7 октября 2016 года была представлена информация о деятельности Российской Федерации по присоединению к международному автоматическому обмену информацией о финансовых счетах в целях противодействия уклонению от налогообложения с помощью использования офшорных юрисдикций и различных схем агрессивного налогового планирования.

Учитывая важность и актуальность поднятой темы, было принято решение о создании в рамках Координационного совета Рабочей группы по международному сотрудничеству и работе с налогоплательщиками, деятельность которой должна способствовать более тесной координации и повышению осведомленности налоговых органов государств – участников СНГ в отношении современных налоговых вызовов.

Целью настоящей работы является обобщение информации о современных тенденциях по внедрению опыта международного сотрудничества по налоговым вопросам в государствах – участниках СНГ.

При подготовке материала использовались данные, представленные налоговыми органами государств – участников СНГ, документы XXIV заседания Координационного совета 6–8 сентября 2017 года, а также данные Интернета.

## **1. Обзор основных нормативных документов ОЭСР и ООН, регулирующих международное сотрудничество по налоговым вопросам**

Реализация международного сотрудничества по налоговым вопросам основывается на методах, разработанных совместными усилиями налоговых администраций государств и международных организаций, осуществляющих работу в области налогообложения, в том числе в части вопросов обмена налоговой информацией и избежания двойного налогообложения.

Законодательной основой международного обмена налоговой информацией является Конвенция ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, далее – МСМААТМ) (заключена 25 января 1988 года в Страсбурге, с изменениями и дополнениями от 27 мая 2010 года). Участники МСМААТМ – 112 государств, в том числе многие офшоры. Она не содержит детального описания механизмов обмена налоговой информацией, но предусматривает возможность различных способов обмена между государствами, ратифицировавшими МСМААТМ, в том числе: обмен информацией по запросу (статья 5); автоматический обмен информацией (статья 6); произвольный обмен информацией (статья 7).

Наибольшее значение для практического внедрения автоматического обмена налоговой информацией в соответствии со статьей 6 МСМААТМ имеет разработанное ОЭСР в 2014 году Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information, далее – CRS МСМКАА). Этот документ

юридически закрепляет применение единого стандарта автоматического обмена информацией на международном уровне. Участники CRS МСМ – 94 государства (53 – обмениваются с 2017 года, 40 – будут обмениваться с 2018 года и 1 – с 2019 года).

До подписания CRS МСМ обмен налоговой информацией между государствами – участниками МСМААТМ осуществлялся в основном по запросу на основании двусторонних межправительственных соглашений и носил выборочный характер, в результате чего доступ налоговых органов государств – участников МСМААТМ к информации об активах их налоговых резидентов в иностранных юрисдикциях был существенно ограничен.

Чтобы механизм автоматического обмена между двумя любыми государствами, подписавшими CRS МСМ, вступил в силу, необходимо, чтобы оба государства выразили намерение обмениваться налоговой информацией друг с другом. О своем намерении они должны информировать соответствующий комитет ОЭСР посредством направления уведомления.

Каждое государство, присоединившееся к CRS МСМ, должно обеспечить свободный доступ других государств, которым оно обязуется направлять информацию в порядке автоматического обмена в рамках реализации соглашения (п. 119, Комментарии к разделу VIII, глава III. В. Комментарии являются частью применяемого стандарта CRS в соответствии с п. f раздела 1 CRS МСМ). ОЭСР обобщает и публикует информацию о наличии двусторонних действующих обязательств по обмену данными между государствами, присоединившимися к CRS МСМ.

Правила обмена финансовой информацией, применение которых предусматривает CRS МСМ, содержатся в разработанном ОЭСР Едином стандарте отчетности (Common Reporting Standard, далее – CRS), другое название которого Стандарт автоматического обмена информацией о финансовых счетах (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters).

CRS приобретает юридическую силу в случае включения его норм в законодательство соответствующей юрисдикции, состоящее из двух этапов:

- 1) присоединения государства к международному соглашению об обмене информацией в соответствии с указанным стандартом;
- 2) разработки и вступления в силу внутригосударственных нормативных правовых актов, обеспечивающих реализацию международного соглашения.

CRS подробно описывает состав и процесс сбора данных, которые предназначены для последующей передачи в рамках автоматического обмена финансовой информацией. Анализ этого документа имеет наибольшее значение для правильной оценки ситуации со стороны владельца иностранных активов.

Согласно CRS собирать и передавать своим властям информацию о счетах для последующего международного обмена будут все финансовые

учреждения, оперирующие на территориях стран-участниц, а именно: банки, брокеры, инвестиционные структуры и некоторые виды страховых компаний.

Еще одним ключевым документом, регулирующим международный обмен налоговой информацией, является Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports, далее – CBC МСАА), подписанное в рамках реализации п. 13 Плана ОЭСР/G20 по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Plan on Base Erosion and Profit Shifting, план BEPS), одобренного лидерами стран «Группы двадцати» в сентябре 2013 года на саммите «двадцатки» в г. Санкт-Петербурге. Участниками CBC МСАА являются 57 государств.

Присоединение к CBC МСАА позволяет налоговым органам государства - участника получать на ежегодной основе в автоматическом режиме информацию о распределении доходов и уплаченных налогов между участниками международных компаний, необходимую для оценки рисков, связанных с размыванием налогооблагаемой базы и выводом прибыли в юрисдикции с меньшей налоговой нагрузкой.

Для обмена информацией между государствами - участниками CBC МСАА ОЭСР был разработан единый электронный формат странового отчета (Country-by-Country Report, CBC).

Как и в случае с CRS МСАА, для того чтобы механизм автоматического обмена страновыми отчетами между двумя государствами, подписавшими CBC МСАА, вступил в силу, необходимо, чтобы оба государства выразили намерение обмениваться информацией друг с другом. Актуальная информация о наличии действующих обязательств по обмену страновыми отчетами помещена на официальном сайте ОЭСР.

Объем показателей, которые отражаются в страновом отчете, а также выбор одной компании, входящей в группу компаний, которая будет ответственной за предоставление странового отчета в отношении международной группы компаний, устанавливаются законодательством участника CBC МСАА. При этом формат и обязательные для включения в страновой отчет показатели установлены в разработанном ОЭСР документе «Документация по трансфертному ценообразованию и страновая отчетность».

Для реализации автоматического обмена налоговой информацией с другими государствами, присоединившимися к CRS МСАА и CBC МСАА, требуется осуществить имплементацию соглашений и CRS в национальное законодательство.

*Справочно:* одним из государств, не присоединившимся к CRS МСАА и CBC МСАА и, соответственно, не планирующим начинать обмен финансовой информацией по CRS и CBC, в настоящее время остается США. Обмен финансовой информацией с США осуществляется в соответствии с федеральным законом США FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act), принятым в 2010 году.

FATCA предусматривает, что зарубежные страны должны отправлять регулярные отчеты в американскую налоговую службу о всех счетах американских граждан в этих странах. Если какая-либо страна отказывается от этого, то все доходы, полученные резидентами такой страны на территории США, облагаются американским налогом на репатриацию прибыли (Withholding Tax) в размере 30 %. FATCA применяется в виде двустороннего международного договора с каждой страной. Главной особенностью механизмов FATCA стала регулярная автоматическая отправка отчетов о счетах американских граждан без предварительных запросов.

Нормативно-правовая база по решению проблем двойного налогообложения на международном уровне основывается на модельных конвенциях ОЭСР и ООН. Их целью является избежание двойного налогообложения, поскольку оно оказывает отрицательный эффект на торговлю товарами и услугами и на перемещение капитала, что серьезно затрудняет расширение экономических связей.

Модельная конвенция ОЭСР по предотвращению двойного налогообложения по налогу на доход и капитал в редакции 2010 года (далее – Модельная конвенция ОЭСР) основывается на двух предпосылках:

- 1) страна резидентства устраняет двойное налогообложение посредством метода кредита или метода освобождения;
- 2) страна источника (дохода и капитала) значительно ограничивает область своей юрисдикции по налогу у источника и уменьшает налоговые ставки там, где юрисдикция сохраняется.

Модельная конвенция ОЭСР определяет и стандартизирует основные понятия; устанавливает правила для договаривающихся государств на налогообложение определенных видов доходов, обмена налоговой информацией, помощи в сборе налогов, а также формулирует основные принципы и методы устранения двойного налогообложения.

Модельная конвенция ОЭСР имеет исключительно рекомендательный характер. Подавляющее большинство стран заключают двусторонние соглашения (конвенции) об избежании двойного налогообложения, используя ее в качестве основы для предотвращения двойного налогообложения по налогу на доход и капитал.

В 1980 году принята Модельная конвенция ООН по предотвращению двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами (далее – Модельная конвенция ООН). Представляется, что она в большей степени защищает интересы развивающихся стран, в то время как рекомендации ОЭСР составлены в интересах фирм развитых государств.

Принципиальное различие моделей ОЭСР и ООН заключается в том, что модель ОЭСР основана на резидентном принципе налогообложения. Модель ООН реализует территориальный принцип налогообложения, поскольку развивающиеся страны, использующие эту модель, заинтересованы в расширении круга налогоплательщиков.

## **2. Опыт налоговых органов государств – участников СНГ в сфере международного налогообложения**

Государства – участники СНГ не являются членами ОЭСР. Российская Федерация выполнила процедуру переговоров о членстве в ОЭСР, однако 13 марта 2014 года ОЭСР приостановила принятие России в члены на неопределенный срок. В связи с этим документы ОЭСР имеют для государств – участников СНГ рекомендательный характер.

Ниже приведены результаты изучения Рабочей группой Координационного совета опыта налоговых органов государств – участников СНГ внедрения Стандартов ОЭСР по автоматическому обмену финансовой информацией и страновыми отчетами, применения модельных конвенций ОЭСР/ООН при заключении международных договоров об избежании двойного налогообложения, а также интерпретации некоторых положений данных договоров.

### **2.1. Внедрение стандартов ОЭСР по автоматическому обмену финансовой информацией и страновыми отчетами**

#### *Азербайджанская Республика*

Декларация по присоединению к CRS МСАА была подписана Министерством по налогам Азербайджанской Республики 1 июня 2017 года и направлена в Секретариат ОЭСР.

#### *Республика Армения*

С 2015 года Республика Армения начала работу по присоединению к автоматическому обмену финансовой информацией. Правительство Республики Армения 10 сентября 2015 года постановлением № 1049-Н одобрило присоединение Республики Армения к Глобальному форуму ОЭСР по прозрачности и обмену информацией в налоговых целях. С октября 2015 года Республика Армения является членом Глобального форума и, соответственно, взяла на себя обязательство по внедрению CRS. В соответствии с «дорожной картой», разработанной армянской стороной совместно с Секретариатом Глобального форума, внедрение автоматического обмена финансовой информацией планируется в 2019 году.

#### *Республика Беларусь*

Министерством по налогам Республики Беларусь направлен запрос в адрес Генерального секретаря ОЭСР о присоединении Республики Беларусь к МСМААТМ. По информации ОЭСР, решение о присоединении будет принято координационным органом, сформированным компетентными органами стран – участниц МСМААТМ.

В настоящее время Министерством по налогам Республики Беларусь подготавливаются пояснения о защите налоговой информации в Республике Беларусь (наличие в законодательстве Республики Беларусь норм, предусматривающих ограничения на раскрытие налоговой информации и гарантирующих соблюдение режима конфиденциальности).

Внедрение в Республике Беларусь СВС пока не рассматривается.

#### *Республика Казахстан*

Республика Казахстан ратифицирована МСМААТМ 26 декабря 2014 года. В настоящее время Казахстаном проводится работа по присоединению к CRS МСАА и СВС МСАА. Указанные соглашения проходят внутригосударственное согласование.

#### *Кыргызская Республика*

В настоящее время CRS и СВС в Кыргызской Республике не применяются, поскольку для организации обмена сведениями по данным стандартам ОЭСР потребуется существенная модернизация автоматизированной национальной информационной системы налогового администрирования, в частности:

автоматизация обмена данными о состоянии расчетных счетов налогоплательщиков с банками Кыргызской Республики, доработка существующих систем автоматизированного сбора, учета и обмена информацией;

создание системы по формированию страновых отчетов, а также построение сервисов по обмену финансовой информацией и страновыми отчетами в онлайн-режиме.

#### *Республика Молдова*

27 января 2011 года Республика Молдова подписала МСМААТМ, которая вступила в силу для Республики Молдова с 1 марта 2012 года.

МСМААТМ применяется в Республике Молдова наряду с двусторонними соглашениями об избежании двойного налогообложения в качестве правового инструмента для обмена информацией по запросу с другими государствами, подписавшими МСМААТМ.

Автоматический обмен страновыми отчетами и финансовой информацией в соответствии с CRS и СВС Государственной налоговой службой Республики Молдова в настоящее время не осуществляется.

#### *Российская Федерация*

Для Российской Федерации МСМААТМ вступила в силу с 1 июля 2015 года.

12 мая 2016 года Федеральной налоговой службой подписано CRS МСАА. Россия планирует приступить к автоматическому обмену информацией о финансовых счетах с 2018 года. Для того чтобы CRS заработал на территории Российской Федерации необходимо, модернизировать национальное законодательство: внедрить в финансовых учреждениях ряд процедур, связанных с анализом клиентов; обработкой их данных; идентификацией и передачей сведений в налоговые органы. Должен быть уточнен механизм отчетности финансовых учреждений в налоговые органы.

Кроме того, Российской Федерацией 26 января 2017 года подписана Декларация о присоединении к СВС МСАА.

Таким образом, обязательство Российской Федерации по автоматическому обмену информацией вступит в силу в сентябре 2018 года. Однако перед этим Российской Федерации предстоит заключить двусторонние соглашения, в которых будет предусмотрено, с какими именно органами будут сотрудничать российские компетентные органы по вопросам автоматического обмена информацией. Помимо подписания двусторонних соглашений, также предстоит решить ряд технических вопросов для начала автоматического обмена финансовой информации. Что касается ранее существовавшей системы обмена информации «по запросу», она, скорее всего, останется в силе лишь для государств, не подписавших CRS MCAA. Останется также в силе режим обмена финансовой информации с США в соответствии с FATCA.

#### *Республика Таджикистан*

Республика Таджикистан не присоединилась к MCSMAATM, а также к CRS MCAA и CBC MCAA.

В целях наработки достаточного практического опыта и кадрового потенциала для внедрения стандартов ОЭСР Налоговый комитет при Правительстве Республики Таджикистан предлагает рассмотреть возможность подготовки и повышения квалификации сотрудников налоговых органов государств – участников СНГ, основанного на изучении опыта применения стандартов ОЭСР, в соответствующих базовых организациях государств – участников СНГ.

## **2.2. Применение положений модельных конвенций ОЭСР/ООН**

#### *Азербайджанская Республика*

Модельные конвенции ОЭСР и ООН об избежании двойного налогообложения являются документами рекомендательного характера, устанавливающими общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения. Азербайджанской Республикой при ведении переговоров по соглашениям об избежании двойного налогообложения используется собственная модель, разработанная с использованием положений из обеих указанных моделей. Как таковые, ни модельные конвенции ОЭСР и ООН, ни комментарии к ним не несут обязательного характера при подготовке и применении соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных Азербайджанской Республикой, за исключением случаев, когда в самом соглашении имеется пункт об интерпретации его положений согласно комментариям к той или иной модели.

#### *Республика Армения*

При подготовке соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества Комитет государственных доходов при Правительстве Республики Армения использует как Модельную конвенцию ООН (в основном в переговорах с развитыми странами), так и Модельную конвенцию ОЭСР, а также комментарии к данным модельным конвенциям. При этом, начиная с Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР 2008 года,

в модельных конвенциях ОЭСР зафиксированы оговорки Республики Армения (отличающиеся от позиции ОЭСР) к ряду статей конвенции.

#### *Республика Беларусь*

В настоящее время Республикой Беларусь заключено 66 двусторонних международных договоров об избежании двойного налогообложения. При проведении переговоров по заключению соглашений об избежании двойного налогообложения в качестве основы используется Модельная конвенция ОЭСР.

#### *Республика Казахстан*

В настоящее время в Республике Казахстан заключено 52 двусторонних соглашения об избежании двойного налогообложения, в том числе с государствами – участниками СНГ.

Положения соглашений в основном основаны на модельных конвенциях ОЭСР и ООН, которые используются в практике, однако в силу рекомендательного характера законодательство Республики Казахстан не предусматривает обязательного их исполнения.

В Республике Казахстан изучается передовой международный опыт и рекомендации международных организаций по вопросам налогообложения, в том числе рекомендаций ОЭСР по плану BEPS.

Так, в рамках разработки проекта нового Налогового кодекса и поправок в Закон Республики Казахстан «О трансфертном ценообразовании» планируется принять рекомендации ОЭСР по отдельным пунктам плана BEPS, в частности касательно правил налогообложения контролируемых иностранных компаний, достаточной капитализации, устранения двойного налогообложения, недопущения искусственного избежания статуса постоянного учреждения, внедрения трехуровневой системы отчетности по трансфертному ценообразованию.

Относительно внедрения стандартов ОЭСР в части трансфертного ценообразования разработан проект поправок в Закон Республики Казахстан «О трансфертном ценообразовании» по представлению страновой отчетности (пункт 13 плана BEPS) согласно формату, рекомендованному ОЭСР.

#### *Кыргызская Республика*

При проведении переговоров по соглашениям об избежании двойного налогообложения с иностранными государствами за основу принимаются положения Модельной конвенции ОЭСР, а также Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал. Уполномоченным органом по заключению указанных соглашений является Министерство экономики Кыргызской Республики.

#### *Российская Федерация*

По состоянию на 1 января 2017 года Российской Федерацией подписано 82 международных договора об избежании двойного налогообложения, в том числе с другими государствами – участниками СНГ.

Переговоры с уполномоченными органами иностранных государств о заключении соглашений об избежании двойного налогообложения

проводятся Российской Федерацией на основе Типового соглашения, одобренного постановлением Правительства Российской Федерации от 24 февраля 2010 года № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество».

В части внутренней отчетности по CRS и CBC готовятся поправки в Налоговый кодекс Российской Федерации, которые создадут национальную правовую основу для сбора соответствующей информации и обмена такой информацией с другими странами.

#### *Республика Таджикистан*

В настоящее время Республикой Таджикистан подписано более 30 соглашений об избежании двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов на доходы и капитал.

Все подписанные соглашения разработаны Министерством финансов Республики Таджикистан в соответствии с Модельной конвенцией ОЭСР и международной практикой (в основном государств – участников СНГ). При налогообложении нерезидентов, осуществляющих свою деятельность в Республике Таджикистан, применяются условия заключенных соглашений.

### **2.3. Судебная практика по интерпретации договоров об избежании двойного налогообложения**

#### *Азербайджанская Республика*

Согласно статье 148 Конституции Азербайджанской Республики международные договоры, стороной которых является Азербайджанская Республика, являются неотъемлемой составной частью системы законодательства Азербайджанской Республики. Согласно статье 151 Конституции Азербайджанской Республики при возникновении противоречий между нормативными правовыми актами Азербайджанской Республики (за исключением Конституции Азербайджанской Республики и актов, принятых путем референдума) и межгосударственными договорами, стороной которых является Азербайджанская Республика, применяются положения международных договоров. Согласно статье 90 Конституционного закона Азербайджанской Республики «О нормативных правовых актах» полномочием интерпретировать нормативные правовые акты при наличии в их сути неопределенности и различий, а также при выявлении противоречий при их применении обладает орган, принявший указанный нормативный правовой акт (в случае соглашений об избежании двойного налогообложения таким органом является Милли меджлис (Парламент) Азербайджанской Республики), и Конституционный Суд Азербайджанской Республики на основании части IV статьи 130 Конституции Азербайджанской Республики.

В настоящее время решений или постановлений судов Азербайджанской Республики относительно официальной интерпретации

каких-либо положений того или иного международного соглашения об избежании двойного налогообложения не существует.

Согласно требованиям пункта 2 статьи 3 модельных конвенций ОЭСР/ООН любой не определенный в соглашении термин при применении соглашения используется в значении, которое ему придано в соответствии с внутренним законодательством договаривающегося государства. В случае если этот термин одновременно по-разному определен в различных законодательных актах Азербайджанской Республики, для целей применения соглашения об избежании двойного налогообложения значение этого термина, определенное в налоговом законодательстве, превалирует над значениями, придаваемыми ему нормативными правовыми актами других сфер законодательства Азербайджанской Республики.

#### *Республика Армения*

В соответствии со статьей 6 Конституции Республики Армения «международные договоры являются составной частью правовой системы Республики Армения. Если ратифицированными международными договорами устанавливаются иные нормы, чем те, которые предусмотрены законами, то применяются эти нормы».

Судебной практики по интерпретации договоров об избежании двойного налогообложения в части толкования терминов, применяемых в тексте Модельной конвенции ОЭСР, но не объясняемых в ней, не имеется.

#### *Республика Беларусь*

В Налоговом кодексе Республики Беларусь закреплён приоритет международного права.

При толковании терминов, которые применяются в Модельной конвенции ОЭСР и соглашениях об избежании двойного налогообложения, заключённых Республикой Беларусь, но определения которых не приведены в указанных документах, используются нормы национального законодательства. При их отсутствии Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь исходит из контекста, заложенного в соответствующую норму.

В таком же порядке происходит толкование норм соглашений об избежании двойного налогообложения при судебных разбирательствах.

При составлении налоговыми органами актов проверок, ответах плательщикам, вынесении решений судов ссылки на комментарий ОЭСР не производятся.

#### *Республика Казахстан*

Налоговым кодексом Республики Казахстан предусмотрена норма, согласно которой международные договора, ратифицированные Республикой Казахстан, имеют приоритет над национальным законодательством. При этом все действующие налоговые конвенции содержат норму, где термин, не определенный в конвенции, будет иметь то значение, которое он имеет в это время по законодательству этого договаривающегося государства в отношении налогов, на которые

распространяется конвенция, т.е. определяется в соответствии с Налоговым кодексом и отраслевыми законами Республики Казахстан.

При этом в настоящее время судебных споров относительно интерпретации договоров об избежании двойного налогообложения не имеется.

#### *Кыргызская Республика*

В соответствии со статьей 3 Налогового кодекса Кыргызской Республики, если вступившим в установленном законом порядке международным договором, участником которого является Кыргызская Республика, установлены иные нормы, чем предусмотренные налоговым законодательством Кыргызской Республики, то применяются нормы такого международного договора.

Судебная практика в части толкования терминов, применяющихся в тексте Модельной конвенции ОЭСР, отсутствует.

#### *Республика Молдова*

Согласно части 1 статьи 4 Налогового кодекса Республики Молдова, если международным договором, регулирующим налогообложение или содержащим нормы, регулирующие налогообложение, одной из сторон которого является Республика Молдова, установлены иные правила и положения, чем те, которые предусмотрены налоговым законодательством, применяются правила и положения международного договора.

Судебная практика об интерпретировании соглашений об избежании двойного налогообложения отсутствует.

#### *Российская Федерация*

Согласно Конституции Российской Федерации «общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора» (статья 15).

Приоритет международных норм над нормами национального законодательства закреплен также и в Налоговом кодексе Российской Федерации (статья 7).

В случае если какой-либо термин не определен в международном договоре, то он используется в значении, которое ему придано в соответствии с внутренним законодательством.

#### *Республика Таджикистан*

Во всех законодательных актах Республики Таджикистан предусмотрен приоритет норм международных правовых актов, признанных Республикой Таджикистан, над нормами национального законодательства, в частности, в главе 21 Налогового кодекса Республики Таджикистан есть специальные положения по применению норм международных правовых актов.

## Заключение

Анализ эффективности используемых методов международного сотрудничества налоговых администраций демонстрирует, что наиболее изученным, широко распространенным и результативным является обмен налоговой информацией.

Структуры ОЭСР и ООН длительное время ведут разработку и внедрение стандартов международного сотрудничества в этой сфере. Принятие государствами на себя соответствующих обязательств существенно расширяет границы и возможности налоговых администраций по выявлению и пресечению случаев сокрытия налогоплательщиками доходов имущества за пределами своих юрисдикций.

Вместе с тем реализация этих процедур требует внесения изменений во внутреннее законодательство, в основном в части взаимного предоставления банковской информации и допуска иностранных проверяющих для проведения проверки.

Государства в настоящее время накопили значительный опыт в части обмена налоговой информацией с государствами-партнерами. Повышению эффективности методов международного сотрудничества налоговых администраций способствуют многосторонние налоговые соглашения, которые могут использоваться, например, при проверке транснациональных компаний.

Развитие международного налогового сотрудничества является одним из приоритетных направлений в рамках Координационного совета руководителей налоговых служб государств – участников СНГ.

Так, Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25 января 1988 года ратифицировали Азербайджанская Республика, Республика Казахстан, Республика Молдова и Российская Федерация. Работа над присоединением к Конвенции ведется в настоящее время Республикой Беларусь. В Республике Армения завершены внутригосударственные процедуры по присоединению к Конвенции.

Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене информацией о финансовых счетах ФНС России подписала 12 мая 2015 года, внутригосударственные процедуры по присоединению к соглашению проводятся в Азербайджанской Республике и Республике Казахстан. Работа по присоединению к автоматическому обмену финансовой информацией начата с 2015 года в Республике Армения.

К Многостороннему соглашению компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами присоединилась Россия, процедуры внутригосударственного согласования проходят в Республике Казахстан. Автоматический обмен страновыми отчетами и финансовой информацией также не осуществляется в настоящее время в Кыргызской Республике и Республике Молдова.

При подготовке соглашений об избежании двойного налогообложения большинство государств – участников СНГ используют как Модельную

конвенцию ООН, так и Модельную конвенцию ОЭСР, а также комментарии к ним. При этом в Азербайджанской Республике и Российской Федерации на основе положений указанных конвенций разработаны и используются собственные модели соглашений об избежании двойного налогообложения.

Законодательство государств – участников СНГ предусматривает приоритетность общепризнанных норм и принципов международного права над нормами национального законодательства.

При этом в части толкования терминов, которые применяются в тексте Модельной конвенции ОЭСР, но не объясняются в ней, государства – участники СНГ используют те значения, которые предусмотрены национальным законодательством. Информация о судебной практике по интерпретации договоров об избежании двойного налогообложения в части толкования терминов, применяемых в Модельной конвенции ОЭСР, пока отсутствует.

Изучение и использование возможностей международного налогового сотрудничества, особенностей и практики применения опыта иностранных государств по указанным вопросам позволяют расширить возможности и потенциал в области налогообложения и налогового администрирования, а также обеспечить дополнительные поступления в бюджет.

Департамент экономического сотрудничества  
Исполнительного комитета СНГ