

**Комитет экспертов по международному
сотрудничеству в налоговых вопросах**

Третья сессия

Женева, 29 октября — 2 ноября 2007 года

**Предлагаемый комментарий к статье 26 (в предлагаемой
редакции 2007 года) Типовой конвенции Организации
Объединенных Наций об избежании двойного
налогообложения в отношениях между развитыми и
развивающимися странами****Предлагаемый комментарий к пунктам 4–7 и обзор
механизмов обмена информацией, подготовленные Временным
координатором Подкомитета по обмену информацией****Резюме*

Ниже излагаются предлагаемый комментарий к пунктам 4–7 статьи 26 и обзор механизмов обмена информацией. В предлагаемом комментарии обсуждается возможность устранения различных ограничений на обмен информацией. Пункт 4 посвящен отмене нормы, позволяющей Договаривающемуся государству уклоняться от обязанности предоставлять информацию на том основании, что у него нет внутреннего интереса в такой информации. Пункт 5 предусматривает, что Договаривающееся государство обязано предоставлять запрашиваемую информацию, несмотря на национальные законы о тайне, включая законы, касающиеся информации, находящейся в распоряжении банков и фидуциариев. В пункте 6 разъясняется, что Договаривающееся государство имеет право на получение запрошенной информации вне зависимости от того, является ли то или иное деяние уголовным преступлением. Пункт 7 уполномочивает компетентные органы действовать в соответствии с обязательствами, принятыми Договаривающимся государством согласно пункту 1.

Предлагаемые общие соображения и комментарий к пунктам 1–3 статьи 26 (в предлагаемой редакции 2007 года) излагаются в документе E/C.18/2007/10.

* Настоящая записка еще не рассматривалась Подкомитетом в полном составе. В документе отражены все замечания, полученные от членов Подкомитета. Высказанные в нем взгляды и мнения являются позицией авторов и не обязательно отражают позицию Организации Объединенных Наций.



Содержание

	<i>Пункты</i>	<i>Стр.</i>
Общие соображения*		
Комментарий к пунктам 1–3 статьи 26 (в предлагаемой редакции 2007 года)		
Комментарий к пунктам 4–7 статьи 26 (в предлагаемой редакции 2007 года)	23–27	3
Обзор механизмов обмена информацией	28–50	8

* См. Е/С.18/2007/10.

Комментарий к пунктам 4–7 статьи 26 (в предлагаемой редакции 2007 года)

Пункт 4

Отмена требования о наличии внутреннего налогового интереса

23. Пункт 4 был добавлен в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций в 2007 году. Он полностью совпадает с аналогичным положением, добавленным в Типовую конвенцию ОЭСР в 2005 году. Таким образом, комментарий ОЭСР к пункту 4 полностью применим и к толкованию пункта 4 статьи 26. Позиция, изложенная в комментарии ОЭСР, заключается в том, что добавление указанного пункта должно помочь в толковании статьи 26 и не приводит к изменению существа обязательств, предусмотренных в прежней редакции статьи 26.

23.1. Согласно пункту 4 запрашиваемое государство обязано использовать имеющиеся в его распоряжении меры по сбору информации для получения запрошенной информации, даже несмотря на то, что эти меры применяются исключительно для предоставления информации другому Договаривающемуся государству. Под «мерами по сбору информации» понимаются законы и административные или судебные процедуры, позволяющие Договаривающемуся государству получать и предоставлять запрошенную информацию. Таким образом, необходимость выполнения запрашиваемым государством обязанности предоставлять информацию согласно пункту 1 отнюдь не обязательно должна зависеть от наличия у этого государства внутреннего налогового интереса в такой информации.

23.2. Как указывается во втором предложении пункта 4, обязательство, содержащееся в этом пункте в целом, подпадает под действие ограничений, установленных в пункте 3. При этом в пункте предусматривается изъятие, не позволяющее запрашиваемому государству уклоняться от выполнения обязательства предоставлять информацию по причине внутреннего законодательства или практики, предусматривающей требование наличия внутреннего налогового интереса в такой информации. Таким образом, запрашиваемое государство не может уклоняться от выполнения обязательства предоставлять информацию на том основании, что его внутреннее законодательство или практика позволяет ему предоставлять лишь ту информацию, в которой оно само заинтересовано для собственных целей налогообложения.

23.3. Для многих стран сочетание положений пункта 4 и их внутреннего законодательства обеспечивает достаточную основу для использования имеющихся в их распоряжении мер по сбору информации в целях получения запрошенной информации даже в отсутствие у них внутреннего налогового интереса в такой информации. Однако другие страны, возможно, предпочли бы четко разъяснить в Конвенции, что Договаривающиеся государства обязаны обеспечивать наличие у своих компетентных органов необходимых полномочий на совершение таких действий. Договаривающиеся государства, которые хотели бы уточнить этот момент, возможно, пожелают заменить пункт 4 следующим текстом:

«4. Для осуществления обмена информацией в соответствии с положениями пункта 1 каждое Договаривающееся государство принимает необходимые меры, в том числе законодательного, нормотворческого или административного характера, для обеспечения наличия у его компетентных

органов достаточных полномочий согласно внутреннему законодательству на получение информации в целях обмена ею, независимо от того, нуждается ли данное Договаривающееся государство в указанной информации для своих собственных целей налогообложения».

Пункт 5 Ограничения, связанные с тайной

24. Пункт 5 был добавлен в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций в 2007 году. Он полностью совпадает с аналогичным положением, добавленным в Типовую конвенцию ОЭСР в 2005 году. Таким образом, комментарий ОЭСР к пункту 5 полностью применим и к толкованию пункта 5 статьи 26. В ходе обсуждения ниже вопроса ограничений, связанных с тайной, активно используются положения комментария ОЭСР. Позиция, изложенная в комментарии ОЭСР, заключается в том, что добавление указанного пункта должно помочь в толковании статьи 26 и не приводит к изменению существа обязательств, предусмотренных в прежней редакции статьи 26.

24.1. Пункт 1 налагает на Договаривающееся государство позитивное обязательство обмениваться всеми видами информации. Цель пункта 5 заключается в том, чтобы обеспечить невозможность использования ограничений, предусмотренных в пункте 3, для уклонения от обмена информацией, находящейся в распоряжении банков, других финансовых учреждений, номинальных держателей, агентов или фидуциариев, или информацией о собственниках.

24.2. В пункте 5 говорится, что запрашиваемое государство не должно отказывать в предоставлении информации запрашивающему государству только на том основании, что запрошенная информация находится в распоряжении банка или другого финансового учреждения. Таким образом, положения пункта 5 отменяют положения пункта 3 в том смысле, что пункт 3 разрешает запрашиваемому Договаривающемуся государству отказывать в предоставлении информации на основании положений внутреннего законодательства о банковской тайне. Доступ к информации, находящейся в распоряжении банков или других финансовых учреждений, может осуществляться прямо или косвенно с использованием судебных или административных процедур. Процедура косвенного доступа не должна быть столь обременительной и трудоемкой, чтобы затруднять доступ к банковской информации.

24.3. В пункте 5 также предусматривается, что Договаривающееся государство не может отказывать в предоставлении информации лишь на том основании, что эта информация находится в распоряжении лица, выступающего в качестве агента или фидуциария. Например, если в Договаривающемся государстве действует закон, согласно которому вся информация, находящаяся в распоряжении фидуциария, рассматривается как «профессиональная тайна» исключительно на том основании, что она находится в распоряжении фидуциария, то указанное государство не может ссылаться на этот закон в качестве основания для отказа в предоставлении другому Договаривающемуся государству информации, находящейся в распоряжении фидуциария. Лицо выступает «в качестве фидуциария», когда оно занимается деятельностью или осуществляет операции с денежными активами и имуществом не от своего имени и не в своих интересах, а в интересах другого лица, причем фидуциарий находится с этим другим лицом в таких отношениях, которые предполагают и обуславливают необходи-

мость доверия, с одной стороны, и добросовестности — с другой. Типичным примером лица, действующего в качестве фидуциария, является попечитель. Термин «агент» носит чрезвычайно широкий характер и включает всех лиц, занимающихся оказанием корпоративных услуг (например, агентов по организации компаний, трастовые компании, зарегистрированных агентов, юристов).

24.4. В пункте 5 устанавливается, что Договаривающееся государство не должно отказывать в предоставлении информации только на том основании, что запрашиваемая информация связана с интересами лица, включая компании и товарищества, фонды или аналогичные организационные структуры, как собственника. Государство не может отклонять запросы на предоставление информации лишь в силу того, что согласно его внутреннему законодательству или практике принято рассматривать информацию о собственниках как торговую или иную тайну.

24.5. Хотя пункт 5 ограничивает способность запрашиваемого государства ссылаться на пункт 3 при отказе в предоставлении информации, находящейся в распоряжении банка, финансового учреждения, лица, выступающего в качестве агента или фидуциария, или при отказе в предоставлении информации, связанной с интересами лица как собственника, этот пункт не отменяет всей защиты, предусмотренной пунктом 3. Запрашиваемое государство по-прежнему может отказать в предоставлении такой информации, если в основе этого отказа лежат существенные причины, не связанные со статусом владельца запрошенной информации как банка, финансового учреждения, агента, фидуциария или номинального держателя, или тем, что эта информация связана с интересами лица как собственника.

24.6. Пункт 5 отнюдь не обязательно лишает запрашиваемое государство возможности отказать на основании пункта 3(b) в предоставлении информации, представляющей собой конфиденциальный обмен сообщениями между адвокатом, юрисконсультom или другим признанным юридическим представителем и его клиентом, даже если указанное лицо выступает в качестве агента. Однако для того, чтобы воспользоваться положениями пункта 3(b), запрашиваемое государство должно продемонстрировать, что обмен сообщениями между адвокатом, юрисконсультom или другим признанным юридическим представителем и его клиентом отвечает всем требованиям этого пункта, в том числе положению о том, что указанный обмен сообщениями защищен от разглашения в соответствии с нормами внутреннего законодательства, что отказ не связан со статусом юридического представителя как агента, фидуциария или номинального держателя, что никакие из документов, о которых идет речь, не были предоставлены юридическому представителю для недопущения их обнародования и что отказ в предоставлении информации не будет препятствовать эффективно-му обмену информацией.

24.7. Договаривающиеся государства, которые хотели бы четко определить защиту, обеспечиваемую конфиденциальному обмену сообщениями между клиентом и его адвокатом, юрисконсультom или другим признанным юридическим представителем, могут сделать это, добавив в конце пункта 5 следующий текст:

«Ничто в предыдущем предложении не препятствует Договаривающемуся государству отказать в получении или предоставлении информации, которая раскрывала бы содержание конфиденциального обмена со-

общениями между клиентом и адвокатом, юрисконсультантом или другим признанным юридическим представителем, в тех случаях, когда такой обмен сообщениями защищен от разглашения согласно пункту 3(b) и когда ссылка на защиту в соответствии с этим пунктом не связана со статусом юридического представителя как агента, фидуциария или номинального держателя».

25. Применение пункта 5 иллюстрируется следующими примерами:

а) Компания X владеет большинством акций дочерней компании Y, и обе компании инкорпорированы в соответствии с законодательством государства A. Государство B проводит изучение коммерческих операций компании Y в государстве B для целей налогообложения. В ходе этого изучения возникает вопрос о прямом и косвенном участии в капитале компании Y, и государство B направляет государству A запрос с просьбой предоставить информацию об участии любого лица в любых активах компании Y. В ответ государство A должно предоставить государству B информацию о собственниках как по компании X, так и по компании Y.

б) Физическое лицо, являющееся налогоплательщиком в государстве A, имеет банковский счет в банке B государства B. Государство A изучает налоговую декларацию этого физического лица и направляет государству B запрос с просьбой предоставить всю информацию о доходах по банковскому счету и об активах в банке B, с тем чтобы определить наличие среди депонированных сумм доходов этого физического лица, с которых не были уплачены налоги. Государство B обязано предоставить государству A запрашиваемую банковскую информацию.

в) Банк A в государстве A подозревается в том, что он подписал секретные соглашения с некоторыми вкладчиками, которые поручили банку перечислять начисленные им проценты на счета в независимом офшорном банке. Государство B просит государство A представить ему копии этих секретных соглашений. Банк A утверждает, что указанные соглашения являются правовыми документами, конфиденциальность которых защищается гарантией против разглашения адвокатом информации о клиенте. Государство A обязано предоставить запрошенные документы.

Пункт 6

Обоюдное признание деяния преступлением

26. Согласно Типовой конвенции Организации Объединенных Наций для возникновения обязательства обмениваться информацией не требуется признания расследуемого деяния преступлением в каком-либо из Договаривающихся государств. Пункт 6 включен в текст статьи 26 главным образом для регулирования коллизий с ограниченным числом договоров, предусматривающих обмен информацией лишь в тех случаях, когда в соответствии с условиями договора или положениями национального законодательства Договаривающегося государства расследуемое деяние должно быть признано преступлением в запрашиваемом государстве. Кроме того, добавление указанного пункта представляет собой меру предосторожности, гарантирующую, что запрашиваемое государство не может сослаться на непризнание рассматриваемого деяния преступлением в том или ином государстве для уклонения от выполнения своего обязательства обмениваться информацией согласно статье 26. Некоторые страны

могут счесть, что в добавлении пункта 6 нет необходимости и что его следует исключить.

Пункт 7

27. Первое предложение пункта 7 было взято с незначительными изменениями из последнего предложения пункта 1 Типовой конвенции до его изменения в 2007 году. Остальные два предложения были добавлены в 2007 году. Пункт 7 прямо наделяет компетентные органы полномочиями разрабатывать процедуры для эффективного обмена информацией. В Типовой конвенции ОЭСР пункт 7 или аналогичное положение отсутствует. Позиция, сформулированная в комментарии ОЭСР, заключается в том, что указанные полномочия вытекают из статьи 26.

27.1. Норма, изложенная в пункте 7, разрешает осуществлять обмен информацией «либо на регулярной основе, либо в ответ на запрос применительно к конкретному делу, либо иным способом». Под «иным способом» понимаются, в частности, случаи спонтанного обмена информацией, полученной одним из Договаривающихся государств и предоставляемой другому Договаривающемуся государству без запроса и за рамками официальной программы регулярного обмена информацией.

27.2. Для обеспечения эффективного обмена информацией компетентные органы Договаривающихся государств должны совместно разрабатывать процедуры обмена информацией, включая регулярный обмен информацией, как правило, в электронной форме. Пункт 7 не только уполномочивает компетентные органы разрабатывать такие процедуры, но и обязывает их делать это.

27.3. Некоторые члены Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах выразили озабоченность в связи с тем, что необходимость удовлетворения запросов на предоставление информации, поступающих от развитой страны в адрес развивающейся, может стать непосильным бременем для налогового управления этой развивающейся страны. Эту озабоченность можно снять, предусмотрев, что запрашивающее государство несет ответственность за покрытие неоправданно высоких расходов, связанных с предоставлением запрошенной информации. В этой связи вопрос о том, являются ли расходы на получение запрошенной информации неоправданно высокими, предлагается решать не путем установления некоего абсолютного порогового уровня, а посредством сопоставления соответствующих расходов с общим бюджетом налогового управления, которому препровождается просьба о предоставлении информации. Например, относительно небольшая в абсолютном выражении сумма может оказаться неоправданно высокой для налогового управления, обладающего весьма ограниченными ресурсами, тогда как для управления, располагающего значительными средствами, даже крупная в абсолютном выражении сумма может не быть неоправданно высокой.

27.4. Страны, обеспокоенные тем, что запросы информации могут привести к возникновению у развивающихся стран значительных расходов, могут добавить в конце пункта 7 следующую формулировку:

«Неоправданно высокие расходы, возникающие в связи с предоставлением информации, оплачиваются Договаривающейся стороной, которая направляет запрос с просьбой о предоставлении информации. В тех слу-

чаях, когда ожидается, что расходы на предоставление информации в ответ на конкретный запрос окажутся неоправданно высокими, компетентные органы Договаривающихся сторон заблаговременно проводят консультации друг с другом».

Обзор механизмов обмена информацией

1. Регулярный обмен информацией

28. Один из методов обмена информацией заключается в регулярном, или автоматическом, обмене информацией между несколькими странами — участниками Договора. Под «передающей страной» понимается страна, передающая информацию, а под «получающей страной» — страна, получающая информацию. Ниже рассматриваются различные аспекты, которым компетентные органы должны уделять повышенное внимание при разработке порядка такого регулярного обмена информацией. При анализе регулярного обмена информацией следует учитывать, что некоторые страны, не желающие получать такую информацию на регулярной основе (или не имеющие возможности получать ее на регулярной основе из-за того, что передающие страны не осуществляют регулярного сбора такой информации), могут предпочесть получать подобного рода информацию в ответ на конкретные запросы. В этом случае сведения, рассматриваемые в настоящем разделе, могут предоставляться и способом, о котором пойдет речь в разделе 2 ниже, озаглавленном «Передача информации в ответ на конкретные запросы».

Передаваемые сведения

29. *Регулярные источники доходов.* Сведения, являющиеся объектом регулярной передачи или обмена информацией, могут включать данные о регулярных источниках доходов, передаваемых между странами, таких, как дивиденды, проценты, вознаграждение (включая заработную плату, оклады, гонорары и комиссионные), роялти, рента и другие возможные платежи, регулярная передача которых между указанными двумя странами составляет значительную величину. Следует признать, что в настоящее время лишь немногие страны лишены возможности регулярно предоставлять информацию такого рода из-за того, что их процедуры сбора налогов не предусматривают получения необходимых данных.

30. *Операции с участием налогоплательщика.* Регулярный обмен информацией может охватывать некоторые существенные операции с участием налогоплательщиков:

- a) операции, связанные с самим договором:
 - i) поступившие от резидентов получающей страны требования о возмещении налога, уплаченного в передающей стране;
 - ii) поступившие от резидентов получающей страны требования об освобождении от налогов передающей страны или о предоставлении им определенных льгот;
- b) операции, связанные с конкретными аспектами законодательства передающей страны: сведения о доходах резидентов получающей страны, на ко-

которые распространяются специальные положения национального законодательства передающей страны о полном или частичном освобождении от налогов;

с) операции, связанные с деятельностью резидентов получающей страны в передающей стране:

i) открытие и закрытие резидентами получающей страны отделений, филиалов и т.д. в передающей стране;

ii) создание или ликвидация резидентами получающей страны корпораций в передающей стране;

iii) создание или ликвидация резидентами получающей страны трестов в передающей стране;

iv) открытие и закрытие резидентами получающей страны банковских счетов в передающей стране;

v) имущество, полученное резидентами получающей страны в передающей стране в порядке наследования, завещания или дарения;

vi) дополнительные процедуры по утверждению завещания в передающей стране с участием резидентов получающей страны;

d) общая информация:

i) налоговое законодательство, административные процедуры и т.д. передающей страны;

ii) изменения в структуре регулярных источников доходов, передаваемых между странами, особенно в той мере, в какой они затрагивают соглашение, включая толкование административными органами положений соглашения и выносимые в их отношении судебные решения и административную практику или события, влияющие на применение этого соглашения;

iii) деятельность, затрагивающая или искажающая применение положений соглашения, включая новые приемы или методы уклонения от налогов или ухода от налогообложения, используемые резидентами передающей или получающей страны;

iv) деятельность, имеющая последствия для налоговой системы получающей страны, включая новые приемы или методы уклонения от налогов или ухода от налогообложения, используемые резидентами любой из стран, которые оказывают существенное влияние на налоговую систему получающей страны.

Общие оперативные аспекты, которые необходимо учитывать

31. Компетентные органы должны учитывать различные факторы, которые могут сказываться на оперативном характере регулярного обмена информацией, в том числе на его эффективности. Например:

а) страны, которые больше заинтересованы в получении информации в ответ на конкретные запросы, нежели на регулярной основе, при определении круга запрашиваемых ими сведений должны учитывать сведения, перечислен-

ные в настоящем обзоре в разделе, посвященном регулярному обмену информацией;

b) для ограничения объема малозначимой информации можно установить минимальный пороговый уровень;

c) можно предусмотреть ежегодную ротацию категорий предоставляемой на регулярной основе информации об источниках доходов: например, в один год предоставлять информацию только о дивидендах, на следующий год — сведения только о процентах и т.д.;

d) регулярный обмен информацией отнюдь не обязательно должен быть полностью симметричным. Страна А может быть заинтересована в получении информации по одним позициям, но не по другим; страна В может отдавать предпочтение другим сведениям; нет необходимости в том, чтобы обе эти стороны получали информацию по позициям, которые их не интересуют; не следует также допускать, чтобы любая из этих стран отказывалась предоставлять информацию по определенным позициям лишь на том основании, что она сама не заинтересована в получении аналогичных сведений;

e) хотя сама по себе обмениваемая информация о статьях доходов может не всегда являться значимой с точки зрения вывода доходов из-под налогообложения, регулярный обмен информацией может дать представление о том, в какой степени капитальные или другие активы, являющиеся источниками передаваемых доходов, выводятся из-под налогообложения;

f) еще один вопрос, который необходимо решить, заключается в том, должна ли информация о доходах ограничиваться сведениями о получателе платежей, или же она должна включать и данные о плательщике;

g) еще один фактор, который следует учитывать, заключается в том, должна ли эта информация охватывать только резидентов получающей страны, включать также domiciliрованных в этой стране лиц или ее граждан или же ограничиваться любой из вышеуказанных категорий;

h) необходимо учитывать степень детализации предоставляемой информации, например, указание имени налогоплательщика или получателя, профессии, адреса и т.д.;

i) еще один момент, который необходимо учитывать — это форма и язык предоставляемой информации.

Факторы, которые необходимо учитывать передающей стране

32. Передающая страна может пожелать принять во внимание факторы, влияющие на ее способность выполнять требования, связанные с регулярным обменом информацией. Предполагается, что учет этих факторов должен привести к более тщательному отбору круга сведений, являющихся предметом регулярного обмена информацией, а не к принятию решения не осуществлять обмен информацией, которая может быть практически полезной.

33. К числу факторов, которые следует учитывать, относится способность административных органов передающей страны получать соответствующую информацию. Эта способность, в свою очередь, определяется общей эффективностью ее административных процедур, использованием удержаний в счет

уплаты налогов, использованием информации, поступающей от плательщиков или других лиц, и общей величиной расходов на получение соответствующей информации.

Факторы, которые необходимо учитывать получающей стране

34. Получающая страна может пожелать принять во внимание факторы, влияющие на ее способность использовать информацию, которая может быть получена в рамках регулярного обмена информацией, такие, как способность административных органов получающей страны достаточно оперативно использовать эту информацию и эффективно сопоставлять ее с собственными данными о своих налогоплательщиках либо на регулярной основе, либо в достаточно широких масштабах, чтобы оправдать регулярное получение такой информации.

2. Передача информации в ответ на конкретные запросы

35. В настоящее время широко используется такой метод обмена информацией, как обращение одной страны — участницы договора к другой стране с запросом на предоставление конкретной информации. Эта информация может касаться конкретного налогоплательщика и определенных аспектов его положения или конкретных видов операций или деятельности, или сведений более общего характера. Ниже рассматриваются различные аспекты, которым компетентные органы должны уделять повышенное внимание при разработке порядка такого обмена информацией в ответ на конкретные запросы.

Передаваемые сведения

36. *Конкретные налогоплательщики.* Круг сведений, которые могут быть запрошены у передающей страны в отношении того или иного налогоплательщика получающей страны, по сути не ограничен и зависит от факторов, влияющих на положение этого налогоплательщика в налоговой системе получающей страны и от отношения данного налогоплательщика и его деятельности к передающей стране. Как представляется, попытки заранее определить конкретные сведения, которые могут быть предоставлены в ходе обмена информацией в ответ на конкретный запрос, вряд ли будут плодотворными или необходимыми. Таким образом, соглашение о предоставлении информации в ответ на конкретные запросы может не предусматривать никаких ограничений в отношении круга, объема и вида предоставляемой информации с учетом рассматриваемых в настоящем документе общих ограничений.

37. Направление запроса на предоставление конкретной информации может быть обусловлено самыми разными причинами. Например:

а) информация необходима для окончательного установления размеров налогов, причитающихся с налогоплательщика в получающей стране, когда величина причитающихся налогов зависит от доходов или активов налогоплательщика во всем мире; характера участия корпораций получающей страны в акционерном капитале в передающей стране; величины или категории расходов, произведенных в передающей стране; и domicilia физического или юридического лица для целей налогообложения;

б) информация необходима для установления достоверности налоговой декларации налогоплательщика, представленной налоговому управлению получающей страны, или достоверности требований налогоплательщика или представленных им доказательств в обоснование своей налоговой декларации, когда такая налоговая декларация вызывает подозрения или является предметом фактического расследования;

с) информация необходима для установления подлинных размеров причитающихся с налогоплательщика налогов в получающей стране, когда имеются подозрения, что представленные им данные о причитающихся налогах недостоверны.

38. *Конкретные виды операций или деятельности.* Обмен информацией в ответ на конкретный запрос отнюдь не обязательно ограничивается предоставлением информации в ответ на запросы, касающиеся конкретных налогоплательщиков. Он может включать предоставление по соответствующему запросу информации, касающейся определенных видов операций или деятельности. Например:

а) информации о цене, стоимости, комиссионных или других подобных показателях в передающей стране, необходимой налоговым органам получающей страны либо для установления причитающихся налогов в конкретной ситуации, либо для разработки стандартов для проведения расследований в отношении соответствующих налогоплательщиков в ситуациях, связанных с возможным занижением или завышением платы за экспортируемые или импортируемые товары, выплатой комиссионных по международным операциям и т.п.;

б) информации о типичных методах, которыми обычно совершаются в передающей стране конкретные операции или виды деятельности;

с) информации о том, осуществляется ли в передающей стране тот или иной конкретный вид деятельности, который может влиять на положение налогоплательщиков или величину причитающихся налогов в получающей стране.

39. *Экономические связи между странами.* Конкретный запрос может касаться информации о конкретных экономических связях между странами, которая может быть полезна стране для проверки эффективности деятельности ее налоговых органов, например:

а) информации об объеме экспорта из передающей страны в получающую страну;

б) информации об объеме импорта из получающей страны в передающую страну;

с) наименования банков, осуществляющих в передающей стране операции с отделениями, филиалами и т.п. резидентов получающей страны.

Следует отметить, что, поскольку относящиеся к этой категории сведения, такие, как данные об объеме экспорта между странами, предположительно не относятся налоговыми органами передающей страны к конфиденциальной информации, они могут свободно разглашаться в получающей стране, как это предусмотрено в статье 26.

Нормы, применимые к конкретным запросам

40. Компетентные органы должны разрабатывать нормы, применимые к направлению конкретных запросов получающей страной и подготовке ответов передающей страной. Эти нормы должны разрабатываться таким образом, чтобы облегчать систематическую оперативную процедуру, регулируемую такой обмен информацией, которая была бы эффективной и упорядоченной. Хотя указанные нормы могут носить общий характер в том смысле, что они устанавливают стандарты или руководящие принципы, регулирующие конкретные процедуры в связи с запросом, указанные нормы должны также допускать проведение компетентными органами обсуждения конкретных ситуаций, которые, по мнению любой из стран, требуют особого режима. Эти нормы должны регулировать:

а) конкретное указание реквизитов, которые должен содержать запрос получающей страны, форму такого запроса и язык запроса и ответа;

б) насколько полно получающая страна должна использовать или исчерпать свои собственные административные процедуры и возможности до обращения с конкретным запросом; предполагается, что получающая страна должна предпринять добросовестные усилия по самостоятельному получению информации, прежде чем прибегать к процедуре направления конкретного запроса;

с) условия, влияющие на характер и объем ответа, подготовленного передающей страной. Этот аспект должен включать способность передающей страны представлять документацию, когда получающая страна нуждается в материалах в такой форме для использования в судебных или иных разбирательствах, включая надлежащее удостоверение подлинности документов.

3. Передача информации по собственной инициативе передающей страны (спонтанный обмен информацией)

41. Компетентные органы должны решить, хотят ли они в дополнение к информации, получаемой с использованием методов регулярного обмена информацией и передачи информации в ответ на конкретные запросы, в соответствии с которыми передающая страна автоматически направляет информацию или систематически отвечает на конкретные запросы получающей страны, осуществлять передачу информации по инициативе самой передающей страны. Такая передача информации может производиться в случаях, когда налоговые органы передающей страны в ходе своей деятельности получают информацию, которую они считают важной для получающей страны. Эта информация может касаться отдельных аспектов положения конкретного налогоплательщика и связи этого положения с налогами, причитающимися с него в получающей стране, или причитающимися налогами других налогоплательщиков в получающей стране. Кроме того, эта информация может касаться динамики операций или поведения различных налогоплательщиков или групп налогоплательщиков в передающей или получающей стране, которые с большой вероятностью могут оказывать влияние на размер причитающихся налогов или начисление и сбор налогов в получающей стране ввиду либо ее внутреннего законодательства, либо договорных положений.

42. Руководствуясь стандартами, регулирующими обмен информацией, которые разработаны в соответствии с договором, компетентные органы должны решить, возлагается ли на передающую страну обязанность разработать конструктивную процедуру и руководящие принципы, регулирующие, когда должна передаваться такая информация, должен ли вопрос о передаче такой информации решаться передающей страной, пусть и исключительно по собственному усмотрению, или же вопрос о такой передаче вообще не должен рассматриваться передающей страной. Даже если принимается решение о том, что разработка системы передачи такой информации является обязанностью передающей страны, предполагается, что именно эта страна будет по собственному усмотрению решать, выполняются ли условия, предусмотренные этой системой.

4. Использование полученной информации

43. Компетентные органы должны будут решить вопрос о допустимом использовании полученной информации. Решение этого вопроса, по сути, зависит от правовых требований, изложенных в самой статье 26. Степень использования информации зависит главным образом от требований национального законодательства в отношении разглашения налоговой информации или от других «требований в отношении конфиденциальности» налоговой информации. При этом возможно, что степень разглашения или жесткость ограничений на разглашение в двух странах, участвующих в обмене информацией, могут различаться. Однако не следует считать, что возможное существование таких различий является чем-то неправильным или сводит на нет обмен информацией, который в противном случае происходил бы, если участвующие в нем страны удовлетворены таким положением, вытекающим из согласованной ими при принятии договора статьи 26.

Получатели информации, поступившей в результате обмена

44. Компетентные органы должны будут четко указать — либо путем детального перечисления, либо путем отсылки к существующим сопоставимым нормам в получающей стране, — кто в этой стране имеет право на получение информации. Согласно статье 26 информация может, например, разглашаться:

- a) лицам или органам, занимающимся начислением или сбором налогов, охватываемых Конвенцией;
- b) лицам или органам, занимающимся обеспечением исполнения или преследованием с целью исполнения решений о таком налогообложении;
- c) административным трибуналам, занимающимся рассмотрением апелляций, связанных с такими налогами;
- d) судебным трибуналам, занимающимся рассмотрением дел, связанных с такими налогами;
- e) в ходе открытых судебных заседаний или в судебных решениях в тех случаях, когда эта информация может стать доступной общественности в случае принятия решения о целесообразности такого шага;
- f) компетентным органам другой страны (см. раздел 5 ниже, озаглавленный «Консультации между несколькими компетентными органами»).

Форма, в которой предоставляется информация

45. Степень, в которой допускается раскрытие информации, может оказывать влияние на форму, в которой должна предоставляться эта информация, чтобы быть полезной получающей стране. Так, если информация может использоваться судебными органами и если для ее использования она должна иметь определенный характер или форму, то в этом случае компетентные органы должны будут решить, как обеспечить предоставление информации в форме, отвечающей указанному требованию (см. также комментарий в отношении документов в пункте 40(с) выше).

5. Консультации между несколькими компетентными органами

46. Страны могут пожелать рассмотреть разработанные компетентными органами процедуры проведения консультаций с участием более двух компетентных органов в рамках конкретного договора. Так, если страны А, В и С объединены системой договоров, то компетентные органы А, В и С могут пожелать провести совместные консультации. Проведение совместного заседания может оказаться желательным вне зависимости от наличия сети договоров, непосредственно объединяющей все три страны. Например, проведение совместного заседания может оказаться желательным в случае наличия договоров между А и В, А и С и В и С или между А и В и В и С, но не между А и С. Страны, желающие, чтобы их компетентные органы участвовали в таких консультациях, должны подготовить правовую базу для проведения таких консультаций, добавив в свои договоры положение о необходимых полномочиях. Некоторые страны могут счесть, что статья 26 разрешает проведение совместных консультаций в тех случаях, когда все три страны непосредственно связаны двусторонними договорами. Однако руководящие принципы не регулируют проведение совместных консультаций, когда — как в описанной выше второй ситуации — система договоров между странами не носит полностью замкнутого характера. В таком случае необходимо добавлять в договор положение, разрешающее компетентным органам страны В предоставлять информацию, полученную от страны А, компетентным органам страны С. Такое договорное положение могло бы содержать гарантию того, что компетентные органы страны А должны дать согласие на подобные действия компетентных органов страны В. Предполагается, что указанные органы будут давать такое согласие лишь в тех случаях, когда они удовлетворены положением договора между В и С, регулирующим соблюдение конфиденциальности.

6. Общие факторы

47. Существует целый ряд общих факторов, влияющих на обмен информацией, в отношении которых компетентным органам необходимо будет после внимательного изучения принять решение о том, следует ли их учитывать в силу либо оказываемого ими влияния на конкретные оперативные аспекты осуществления обмена информацией, либо их влияния на сам процесс обмена информацией в целом. К таким общим факторам относятся описанные ниже.

Факторы, влияющие на осуществление обмена информацией

48. К числу этих факторов относятся следующие:

а) компетентные органы должны принять решение в отношении каналов связи для различных видов обмена информацией. Один из возможных способов связи заключается в предоставлении должностному лицу одной страны разрешения лично посетить другую страну для получения информации от компетентного органа и ее обсуждения в целях ускорения процесса обмена информацией;

б) некоторые страны могут счесть полезным и целесообразным размещение одной страной представителей своих собственных налоговых органов в другой стране — участнице договора. Такой порядок будет, скорее всего, определяться полномочиями, договором или соглашениями, а не статьей об обмене информацией в предлагаемом договоре об избежании двойного налогообложения (хотя данную статью можно рассматривать как регулирующую данный вопрос, если это не противоречит национальному законодательству ни одной из стран), и этот порядок будет определять условия, регулирующие присутствие таких представителей, и их функции. В этой связи следует отметить, что, как представляется, указанный процесс отнюдь не обязательно должен быть взаимным, т.е. вполне допустима ситуация, когда страна А имеет своих представителей в стране В, но не наоборот, если страна А считает этот процесс полезным, а страна В — нет. Если имеются условия для направления таких представителей, то в этом случае компетентные органы могут пожелать координировать свои действия с этими представителями в ситуациях, когда такая координация делает процесс обмена информацией более эффективным или когда такая координация представляется целесообразной по иным причинам;

в) некоторые страны могут счесть целесообразным непосредственное участие одного из сотрудников налоговых органов одной страны в проводимом налоговым органом другой страны совместном или «групповом» расследовании конкретного налогоплательщика или деятельности. В большинстве стран использование этой процедуры будет, скорее всего, определяться полномочиями, договором или соглашениями, а не статьей об обмене информацией в предлагаемом договоре, хотя страны могут рассматривать данную статью как разрешающую компетентным органам санкционировать использование этой процедуры, если это не противоречит национальному законодательству ни одной из стран. В любом случае, если принимается решение об использовании этой процедуры, то представляется целесообразным распространять на такие расследования гарантии и процедуры, разработанные в рамках статьи об обмене информацией в предлагаемом договоре;

г) процедуры обмена информацией следует разрабатывать таким образом, чтобы они обладали необходимой значимостью для эффективного выполнения материально-правовых положений договора. Так, положения договора, касающиеся трансфертного ценообразования и распределения доходов и расходов, содержат свои собственные требования к обмену информацией, необходимому для их эффективного осуществления. Процесс обмена информацией должен учитывать такие требования;

д) в материально-правовых положениях договора должны учитываться наличие и требования процедур обмена информацией. Так, если существует адекватная информационная база для процесса обмена информацией, позволяющая одной стране вычитать из облагаемой налогом суммы расходы, поне-

сенные в другой стране, то при подготовке договора следует решить вопрос о принципиальной приемлемости таких вычетов;

f) компетентным органам следует решить вопрос о том, в какой степени должно производиться совместное покрытие или возмещение расходов, связанных с процессом обмена информацией.

Факторы, влияющие на структуру процесса обмена информацией

49. К числу этих факторов относятся следующие:

a) следует признать, что разработанные процедуры обмена информацией между страной А и страной В отнюдь не обязательно должны совпадать с аналогичными процедурами обмена информацией между страной А и страной С или между страной В и страной С. Эти процедуры должны прежде всего отвечать потребностям двух стран, непосредственно участвующих в обмене информацией, и не должны полностью дублировать в каждом случае процедуры, используемые в отношениях между другими странами, в угоду формальному единообразию. Вместе с тем следует отметить, что для решения задачи недопущения уклонения от налогов и ухода от налогообложения на международном уровне нередко будет требоваться международное сотрудничество налоговых органов ряда стран. Вследствие этого некоторые страны могут счесть целесообразным разработать процедуры и договорные положения, отличающиеся достаточной гибкостью, с тем чтобы иметь возможность проводить в рамках предусмотренного ими сотрудничества межстрановые консультации и обмен информацией;

b) компетентные органы должны будут учитывать последствия наличия в национальном праве ограничений на получение информации в стране, запрашивающей информацию у другой страны, в национальном законодательстве которой подобных ограничений не существует. Так, предположим, что страна А запрашивает информацию у страны В, и налоговые органы в стране В имеют возможность обратиться к национальным финансовым учреждениям для получения такой информации, тогда как налоговые органы в стране А, как правило, лишены права обращаться к национальным финансовым учреждениям для получения информации для целей налогообложения. Как должен рассматриваться этот вопрос в стране В? Следует отметить, что в данном случае статья 26 позволяет стране В получать информацию у национальных финансовых учреждений и передавать ее стране А. Таким образом, национальное законодательство страны В, регулирующее конфиденциальность налоговой информации, не препятствует получению и передаче ею такой информации в случае принятия соответствующего решения. Следовательно, вопрос о том, должна ли страна В предоставить информацию в ответ на запрос, должен решаться этой страной исключительно по собственному усмотрению и вполне может стать предметом переговоров между компетентными органами. Следует отметить, что на практике в подобной ситуации многие страны предоставляют информацию в ответ на запросы и что это оказывается действительно полезным для обеспечения эффективного обмена информацией в целях недопущения ухода от налогообложения. Вместе с тем следует также отметить, что страна А, обращающаяся в подобных случаях к другим странам с просьбой о предоставлении информации, в свою очередь, должна признать свою собственную обязанность попытаться изменить свое внутреннее законодательство в целях укреп-

ления полномочий ее собственных налоговых органов на национальном уровне, с тем чтобы они также могли предоставлять информацию в ответ на запросы других стран. Следует иметь в виду, что страна, подписавшая конвенцию о налогообложении, которая включает пункт 5 статьи 26 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, обязана предоставлять информацию другому участнику этой конвенции вне зависимости от положений ее национального законодательства, регулирующих банковскую тайну;

с) в дополнение к рассмотренным выше ситуациям правового дисбаланса компетентные органы должны будут принимать во внимание последствия возможных диспропорций, возникающих из-за различий в других аспектах деятельности и начислению и сбору налогов. Так, если страна А не может в ответ на запросы предоставлять информацию в столь же полном объеме, как это может делать страна В, из-за практических проблем с деятельностью по начислению и сбору налогов в стране А, то не может ли обмен информацией свестись к уровню, соответствующему возможностям страны А? Иными словами, должна ли страна В в целом или в конкретных аспектах быть готова удовлетворять поступающие от страны А запросы на предоставление информации даже в тех случаях, когда страна А не в состоянии удовлетворять запросы страны В? Этот вопрос аналогичен рассмотренному в предыдущем пункте, и ответ на него должен быть таким же;

d) следует отметить, что статья 26 уполномочивает передающую страну использовать ее собственные административные процедуры исключительно для предоставления информации запрашивающей стране, даже в тех случаях, когда лицо, информация о котором запрашивается, не является участником налогового разбирательства в передающей стране. Кроме того, передающая страна должна для целей обмена информацией использовать свои собственные административные полномочия точно так же, как если бы речь шла о его собственном налогообложении;

e) компетентные органы должны будут принимать во внимание влияние на процесс обмена информацией бытующего в одной стране убеждения, что налоговая система или система начисления и сбора налогов другой страны в целом или в конкретных ситуациях носит дискриминационный или конфискационный характер. Вполне возможно, что более углубленный анализ такого убеждения может привести к включению в договор или в национальное законодательство материально-правовых положений, которые полностью снимут существующие — по мнению первой страны — проблемы и тем самым облегчат процесс обмена информацией. В качестве возможного примера такого положения можно привести режим непостоянных резидентов;

f) компетентные органы должны будут учитывать возможные последствия процесса обмена информацией для конкурентоспособности налогоплательщиков соответствующих стран. Так, если у страны А существует договор со страной В, предусматривающий обмен информацией, то страна А должна будет учитывать влияние на структуру или процесс такого обмена того факта, что страна С не имеет аналогичного договора со страной В, так что положение компаний страны С, осуществляющих деятельность в стране В, с точки зрения налогообложения в стране В может отличаться от положения компаний страны А. Точно так же даже при наличии между странами С и В договора, содержащего статью об обмене информацией, в тех случаях, когда налоговые органы

страны А обладают более широкими полномочиями по получению информации (для обмена ею со страной В), чем налоговые органы страны С, или в каких-либо других аспектах более эффективны в своей деятельности и, таким образом, располагают более значительным объемом информации, также может возникнуть аналогичная разница в положении компаний разных стран с точки зрения налогообложения. Таким образом, представляется очевидным, что надлежащая реализация положений об обмене информацией требует приложения налоговыми органами всех стран универсальных усилий по формированию и развитию в соответствии с нормами национального права своей способности получать информацию и умения использовать информацию, которая требуется для высокоэффективного и справедливого начисления и сбора налогов.

Периодические консультации и обзоры

50. Поскольку неизбежно будут возникать расхождения в толковании и применении, конкретные трудности и непредвиденные проблемы и ситуации, необходимо предусмотреть проведение эффективных и оперативных консультаций между компетентными органами. Такие консультации должны проводиться как для рассмотрения конкретных ситуаций и проблем, так и для периодического обзора деятельности, предусмотренной в положении об обмене информацией. Проведение периодических обзоров должно обеспечивать, что процесс обмена информацией ведется с требуемой оперативностью и эффективностью, что он отвечает базовым требованиям реализации положений договора и что он способствует адекватному соблюдению договорных положений и национального законодательства обеих стран.