

ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ В РАМКАХ СОГЛАШЕНИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, ЗАКЛЮЧЕННЫХ ШВЕЙЦАРСКОЙ КОНФЕДЕРАЦИЕЙ

Екатерина Кастанова *

В статье рассматриваются последние изменения, касающиеся административного сотрудничества налоговых администраций в сфере обмена информацией. Согласно внесенным изменениям, уступившая международному сообществу Швейцарская Конфедерация, предоставляет установочные данные о налогоплательщиках, а также информацию о суммах исчисленных и уплаченных налогов, имуществе и активах. Кроме того, внесенные изменения приоткрывают и завесу банковской тайны, которая долгие годы традиционно держалась за семью печатями. Новая редакция статьи позволяет не только осуществлять обмен налоговой информацией по запросу и на спонтанной основе, но и эффективно бороться с проблемами двойного налогообложения, уклонения от уплаты налогов и отмывания денежных средств.

До недавнего времени Швейцарская Конфедерация обменивалась информацией только в том объеме, насколько это было необходимо для исполнения положений соглашений об избежании двойного налогообложения. Специальные правила были оговорены лишь с некоторыми странами (в числе которых США, Германия, Австрия, Испания и Великобритания).

Традиционно Швейцария имела оговорку по статье 26 Модельной конвенции ОЭСР. Данная оговорка была оправдана тем, что согласно взглядам Швейцарской Конфедерации целью соглашений об избежании двойного налогообложения является исключительно предотвращение международного двойного налогообложения. Следовательно, нет необходимости включать статью обмен информацией в соглашения об избежании двойного налогообложения, если подлежащая обмену информация не является информацией, необходимой для исполнения положений данных соглашений.

Оговорка по статье 26 Модельной конвенции ОЭСР, принятая в отношении Модели ОЭСР в 1977 г., в сущности, сохранялась в том же виде до 31 марта 1994 г. и выглядела следующим образом:

по соображениям Швейцарии, конвенция об избежании двойного налогообложения нацелена на избежание международного двойного налогообложения: обмен информацией, необходимой для корректного применения и предотвращения нарушения данной конвенции, может осуществляться в рамках существующих условий данных положений на основе процедуры взаимного согласия, например, уменьшение удерживаемого налога у источника дохода и т.д. Швейцария считает статью об обмене информацией ненужной, поскольку даже такая прямо установленная статья не может согласно целям конвенции предоставлять какую-либо информацию, помимо информации, необходимой для правильного применения и предотвращения нарушений конвенции. Таким образом, Швей-

* Кастанова Екатерина Дмитриевна, соискатель кафедры государственного управления и права МГИМО(У) МИД России

цария имеет четко выраженную оговорку по статье обмен информацией¹.

31 марта 1994 г. Швейцарская Конфедерация добавила редакцию оговорки в соглашения об избежании двойного налогообложения с государствами, с которыми в соглашения должна была быть включена статья об обмене информацией, однако объем предполагаемого обмена ограничивался информацией, необходимой для исполнения положений соглашения:

Швейцария сохраняет свою позицию по статье. При переговорах с другими государствами, Швейцария предложит сократить масштаб данной статьи до информации, необходимой для исполнения положений конвенции².

15 июля 2005 г. Швейцария добавила данную оговорку к статье 26 Модельной Конвенции, согласившись, что оговорка не должна применяться в отношении налогового мошенничества, наказанием за которое по законодательству обеих стран является тюремное заключение:

Швейцария сохраняет свою позицию по статье. Будет предложено ограничить масштаб данной статьи до информации, необходимой для исполнения положений конвенции. Данная оговорка не должна применяться в случаях мошенничества, наказанием за которое по законодательству партнеров по соглашению является тюремное заключение³.

На сегодняшний день Швейцарский федеральный совет оказался больше не в силах противостоять международному давлению, и 13 марта 2009 года Швейцария сняла оговорку по статье 26 Модельной Конвенции ОЭСР и приняла стандарт Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по международному обмену информацией в налоговых целях, согласно статье 26 Модельной Конвенции ОЭСР.

Впоследствии был проведен ряд переговоров и подписаны протоколы, вносящие поправки в соглашения об избежании двойного налогообложения с Данией, Люксембургом, Францией, Норвегией, Австрией, Великобританией, Мексикой, Финляндией, США и Катаром, которые предусматривают обмен информацией (административную поддержку) для целей соблюдения внутреннего законодательства. Данное обстоятельство позволило Швейцарии 25 сентября 2009 года покинуть «серый список» ОЭСР, то есть список стран в значительной степени отказавшихся от принципов ОЭСР по обмену информацией⁴.

Согласно статьям об обмене информацией в переработанных соглашениях об из-

бежании двойного налогообложения, информация подлежит обмену также и для целей исполнения внутреннего законодательства. Больше не существует требования о том, чтобы обмен информацией касался исключительно случаев налогового мошенничества или подобных преступлений или же холдинговой компании. Так, например, соглашения об избежании двойного налогообложения с Испанией, Австрией, Финляндией и Великобританией содержат будущие обязательства по обмену информацией для целей исполнения внутреннего законодательства в отношении холдинговых компаний⁵. Данный вид обмена информацией не обязательно должен осуществляться в ситуациях налогового мошенничества или тому подобное. Данный вид обмена информацией применяется как результат обязательств, которые были приняты Швейцарией в качестве ответа на отчет ОЭСР о вредоносных налоговых практиках.

В данном случае обмен ограничивается информацией, которой уже обладает Федеральное налоговое агентство или которую обычно предоставляет Федеральное налоговое агентство. В подобных ситуациях банковская тайна не нарушается. Данное специальное правило в отношении холдинговых компаний будет являться актуальным до внесения поправок в положения об обмене информацией в соответствии со статьей 26 Модельной Конвенции ОЭСР, вступающей в силу по соответствующим соглашениям об избежании двойного налогообложения.

В рамках переработанных соглашений об избежании двойного налогообложения не требуется, чтобы запрашивающее государство имело «обоснованные подозрения», что данные действия являются уголовным преступлением. Достаточным основанием является тот факт, что информация «предположительно необходима»⁶ для гарантии правильного применения положений соглашения об избежании двойного налогообложения или исполнения внутреннего законодательства запрашивающего государства. Так, соглашения о предотвращении двойного налогообложения, заключенные Швейцарией с США и Катаром содержат в себе следующую формулировку: «может быть полезна». Поскольку текст протоколов данных двух соглашений об избежании двойного налогообложения соответствует тексту протоколов соглашений, заключенных Швейцарией с Великобританией и Францией, можно допустить, что немного отличная редакция соглашений об избежании двойного налогообложения не имеет практического значения. Комментарий к статье 26 Модель-

ной Конвенции ОЭСР не дает какого-либо указания на то, что немного отличная формулировка приводит к различному способу и масштабу применения данной статьи.

Протоколы, вносящие изменения в соглашения об избежании двойного налогообложения с США, Великобританией и Францией явно утверждают, что редакция статьи предполагает предоставление самого широкого, насколько это возможно, обмена информацией. Но, в то же время, поясняет, что договаривающиеся государства не имеют права заниматься «рыбалкой или сбором информации, или запрашивать информацию, которая маловероятно имеет отношение к налоговым делам данного налогоплательщика»⁷. Данное заявление отражает параграф 5 комментария к статье 26 Модельной Конвенции ОЭСР и, следовательно, не добавляет статье каких-либо новых свойств.

Также при осуществлении обмена информацией модельная конвенция призывает соблюдать следующие принципы и ограничения. Так, например, согласно статье 26(3) lit.a Модельной Конвенции ОЭСР запрашиваемое государство не обязано выходить за пределы внутреннего законодательства и административной практики при предоставлении информации в распоряжение другого договаривающегося государства. Более того, запрашиваемое государство не обязано предоставлять информацию, которую невозможно получить согласно внутреннему законодательству или в рамках обычной административной процедуры договаривающегося государства (статья 26(3) lit.b Модельной Конвенции ОЭСР). В отношении Швейцарии это означает, что налогоплательщик должен быть извещен о факте направления запроса о предоставлении информации, а также то, что налогоплательщик имеет право обжаловать данное действие.⁸ При исполнении статьи обмен информацией необходимо придерживаться правил секретности, то есть запрашиваемое государство не обязано предоставлять информацию, которая может раскрыть какой-либо торговый, коммерческий, промышленный или профессиональный секрет (статья 26(3) lit.c Модельной Конвенции ОЭСР, которая была принята во всех переработанных статьях обмен информацией).

Согласно комментарии к статье 26 Модельной Конвенции ОЭСР, понятие «секрет» не должно интерпретироваться широко, потому что слишком широкая интерпретация данного понятия может во многих случаях привести к неэффективности обмена информацией, предусмотренного соглашением об

избежании двойного налогообложения. Также не должен нарушаться публичный порядок (“*ordre public*”). Согласно измененным соглашениям об избежании двойного налогообложения, заключенным Швейцарией, запрашиваемое государство не должно обмениваться информацией, раскрытие которой может противоречить публичному порядку (“*ordre public*”) статья 26(3) lit. Модельной Конвенции ОЭСР). Согласно параграфу 19.5 комментария к статье 26 Модельной Конвенции ОЭСР, данное ограничение будет касаться только исключительных случаев, таких, как запросы, не обоснованные политическим, национальным или религиозным преследованием, или же в том случае, когда информация составляет государственный секрет. Помимо вышеизложенного, среди принципов, на которых строится обмен информацией между компетентными налоговыми органами, важное место занимает принцип взаимности. Это означает, что запрашиваемое государство может отклонить запрос информации, если административные меры не позволяют предоставить информацию по законодательству или практике государства-партнера, направившего запрос, или если необходимая информация не может быть получена по законодательству или в рамках обычной административной процедуры в запрашивающем государстве.

Также одним из важнейших принципов, в рамках которого осуществляется обмен информацией, является принцип субсидиарности, то есть государство, направившее запрос, может запрашивать информацию у других договаривающихся государств, только в том случае, если исчерпаны все меры для получения необходимой информации по внутренней налоговой процедуре данного государства. Вследствие этого требуется, чтобы административная помощь другого государства была необходимой для исполнения внутреннего законодательства запрашивающего государства. И, наконец, параграф 5 Комментария к статье 26 Модельной Конвенции ОЭСР точно поясняет, что запрашивающее государство не может заниматься *fishing expeditions* / «рыбалка»⁹, то есть сбором информации. Швейцария включила данный принцип во все протоколы, вносящие поправки в статью обмен информацией соглашений об избежании двойного налогообложения (в протоколах, вносящих поправки в соглашения об избежании двойного налогообложения с США, Францией и Великобританией редакция основана на комментарии к Модельной Конвенции ОЭСР, в других договорах в некоторой степени используются различные формулировки).

Согласно статьям об обмене информацией, заключенным Швейцарией в соответствии со статьей 26(4) Модельной Конвенции ОЭСР запрашиваемое государство должно принимать меры для сбора необходимой информации, даже если данное государство не нуждается в подобной информации для собственных налоговых целей и не имеет внутреннего интереса к информации такого рода. Данное обязательство по получению необходимой информации является предметом ограничений параграфа 3 и тем самым законодательства и практики государств-партнеров по соглашению.

Данная статья не была включена предварительно в Модельную Конвенцию ОЭСР 2005 года. Следовательно, в существующих статьях об обмене информацией в соглашениях об избежании двойного налогообложения, заключенных Швейцарской Конфедерацией с США, Германией, Норвегией, Финляндией, Австрией и Южной Африкой также отсутствует такая статья. В связи с тем, что статья 26(4) Модельной Конвенции ОЭСР носит исключительно декларативный характер в соответствии с международным законодательством, ее содержание также применяется к данным соглашениям об избежании двойного налогообложения.

Запрашиваемое государство должно получить необходимую информацию даже в том случае, если у него отсутствует надобность в подобной информации для собственных налоговых целей¹⁰. Однако данное правило не применяется к обмену информацией в отношении холдинговых компаний. Согласно текущим соглашениям об избежании двойного налогообложения с Испанией, Австрией, Финляндией и Великобританией в связи с тем, что данный вид административной помощи ограничивается информацией, которая находится в распоряжении налоговых органов и для получения которой не требуется осуществления действий по сбору информации.

К любой информации, полученной посредством обмена информацией договаривающимися государствами, следует относиться как к тайне, то есть так же, как к информации, полученной согласно внутреннему законодательству государства. В связи с этим статьи об обмене информацией защищают только тайну, основанную на внутреннем законодательстве запрашивающего государства. Данные правила соответствуют статье 26 Модельной Конвенции ОЭСР 1977 года и существующим правилам в соглашениях об избежании двойного налогообложения Швейцарии с Испанией, Великобританией и США. Это означает, что

если запрашивающее государство нарушает внутреннюю налоговую тайну, оно автоматически нарушает свои обязательства по соглашению об избежании двойного налогообложения.

Большинство существующих на данный момент статей об обмене информацией в отношении применения внутреннего законодательства в случаях налогового мошенничества, однако, содержат строгую редакцию, такую, как в статье 26(1) Модельной Конвенции ОЭСР 1963 года, которая четко указывает, что обмен информацией должен восприниматься запрашивающим государством в качестве тайны.

Информация, полученная от запрашиваемого государства, должна раскрываться только лицам или компетентным органам, связанным с налогообложением или сбором налогов, исполнительным производством или судебным преследованием, в отношении определения жалоб по соответствующим налогам. И эти лица или компетентные органы должны использовать информацию только в соответствующих целях. Это означает также, что информация может (но прямое обязательство отсутствует) быть раскрыта налогоплательщику, его представителю или другим свидетелям. В противовес статье 26(2) Модельной Конвенцией ОЭСР по соглашениям об избежании двойного налогообложения с Данией, Люксембургом, Норвегией, Австрией, Мексикой, Финляндией и Катаром информация не может быть раскрыта надзорным органам. Очень важно иметь в виду, что согласно всем соглашениям об избежании двойного налогообложения информация, полученная договаривающимся государством, не может быть раскрыта третьей стране.

По общему принципу обмен информацией может использоваться только в налоговых целях. Однако полученная информация может быть использована для других целей, в тех случаях, когда такая информация может быть использована для других целей согласно законодательству обоих государств, и компетентные органы предоставляющего государства одобряют такое использование. Компетентным органом в Швейцарской Конфедерации является федеральная налоговая администрация. Все статьи об обмене информацией в переработанных соглашениях об избежании двойного налогообложения со Швейцарией предоставляют это право с целью расширения сферы обмена информацией для других целей. Данные положения о расширении обмена информацией не содержатся в редакции статьи 26(2) Модельной Конвенции ОЭСР, но

в другой редакции содержатся в комментарии (версия 2005 года). Согласно комментарию к Модельной Конвенции ОЭСР разрешается делиться налоговой информацией с другими органами юстиции и судебными властями по некоторым первоочередным вопросам (например, борьба с отмыванием денежных средств, коррупцией, финансированием терроризма, и т.д.).

Согласно всем статьям обмена информацией, обсужденным со Швейцарией, полученная информация может быть раскрыта в рамках открытых судебных заседаний или судебных решениях, открывающих имя налогоплательщика. Комментарий к Модельной Конвенции ОЭСР позволяет договаривающимся государствам опротестовать раскрытие информации в открытом судебном заседании. Ни одно из соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенное Швейцарской Конфедерацией, не содержит четко определенного запрета в отношении данного вопроса.

Следовательно, как только полученная информация начинает использоваться в открытом судебном заседании или в судебных решениях и, таким образом, становится общественной, такая информация может быть получена из судебных документов или решений для других целей, даже в качестве возможного доказательства¹¹.

В случае, если отсутствует уверенность, что информация будет расценена как конфиденциальная в запрашивающем государстве, государство, предоставляющее информацию, имеет право опротестовать обмен информацией. Это является следствием публичной процедуры/("ordre public") и основным принципом международного законодательства.

Согласно новой редакции соглашений об избежании двойного налогообложения с Данией, Люксембургом, Норвегией, Австрией, Великобританией, Мексикой, Финляндией и Катаром налоговые органы запрашивающего государства должны предоставлять следующую идентификационную информацию налоговым органам запрашиваемого государства при составлении запроса о предоставлении информации по соглашению об избежании двойного налогообложения: имя и адрес проверяем(ого)ых лиц(а) и, если возможно, и другие специфические данные, облегчающие идентификацию, такие как: дата рождения, семейное положение, ИНН; период времени, за который необходима информация; заявление о необходимой информации, включая способ и форму, в которой запрашивающее государство желает получить информацию;

налоговую цель, для которой информация разыскивается; имя и адрес любого лица, которое предположительно может обладать необходимой информацией.

Данные процессуальные требования необходимы для того, чтобы удостовериться, что обмен информацией ограничивается специальным индивидуальным налоговым делом и что сбор информации предотвращен. Основываясь на деталях запроса, запрашиваемое государство вынуждено принять позицию проверяющего и понять, действительно ли необходима данная информация. В дополнение, запрашивающее государство должно быть в состоянии предоставить информацию, основанную на собранной информации, без проведения последующего расследования. По существу это требует, чтобы имя лица, которое предположительно обладает необходимой информацией, было указано в запросе.

Внутреннее законодательство Швейцарской Конфедерации предусматривает юридическую защиту прав налогоплательщика. Таким образом, если Швейцария является запрашиваемым государством, должно соблюдаться требование на право быть услышанным, оговоренное в ст. 29 федеральной конституции Швейцарии. Более того, (иностраный резидент) проверяемый налогоплательщик имеет право подать жалобу в порядке, установленном федеральной налоговой администрацией, в течение 30 дней в швейцарский федеральный административный суд. Налогоплательщик не имеет права последующего обжалования решения швейцарского федерального административного суда в федеральный верховный суд. Таким образом, не существует общепринятого правового средства против решения суда¹².

На практике запросы о предоставлении информации должны быть рассмотрены в период, не превышающий шести месяцев с момента поступления запроса. Однако швейцарским внутренним законодательством не предусмотрен максимальный срок длительности процедур по предоставлению информации.

Статья 26 Модельной Конвенции ОЭСР 2000 года распространяет обмен информацией на «налоги любого вида и перечня, предписанный от имени договаривающихся государств или их административно-территориальных образований, или местных властей настолько, насколько налогообложение в силу этого договора не противоречит конвенции».¹³ Переработанные соглашения об избежании двойного налогообложения, которые Швейцарская Конфедерация заключила с Данией, Люксембургом, Францией, Нор-

вегией, Австрией, Великобританией, Мексикой, Финляндией, США и Катаром, однако, ограничивают масштаб применения обмена информацией в отношении «налогов, охватываемых конвенцией». Такое ограничение масштаба применения статьи обмен информацией безоговорочно принимается в качестве альтернативы к комментарию к Модельной Конвенции ОЭСР и в силу этого применяется в соответствии со стандартом ОЭСР.

Согласно измененным соглашениям об избежании двойного налогообложения Швейцарии с Финляндией, Австрией, Норвегией, Сингапуром, Люксембургом и Данией обмен информацией осуществляется в отношении налогов на доход и имущество. Обмен информацией с Великобританией, Мексикой и Катаром соглашения об избежании двойного налогообложения ограничивают только налогом на доход. Обмен информацией в отношении других налогов (в частности, налогов на дарение и наследство, а также косвенных налогов) не предусматривается.

Масштаб применения статьи обмен информацией в соглашении об избежании двойного налогообложения между Швейцарией и США шире. В данном случае обмен не ограничивается налогами, охватываемыми соглашением (налоги на доход и имущество), но охватывает в соответствии с редакцией статьи 26(1) Модельной Конвенции ОЭСР «налоги любого вида и перечня, наложенные от имени договаривающихся государств или их административно-территориальных образований». Вследствие этого масштаб применения положений об обмене информацией выходит за рамки налогов на доход и имущество и затрагивает налоги на дарение и наследство, а также косвенные налоги. Поскольку термину «налоги» не дается определения в соглашении об избежании двойного налогообложения, он должен толковаться договаривающимися государствами согласно статье 3(2) соглашения на основании внутреннего законодательства. Однако таможенные пошлины специально исключаются из масштаба действия статьи обмен информацией¹⁴.

Запрос информации, который будет основываться на новой редакции соглашения об избежании двойного налогообложения между Швейцарской Конфедерацией и США, будет также сталкиваться со следующими требованиями:

- в отношении информации по идентификации налогоплательщика требуется только, чтобы было предоставлено «достаточно информации для идентификации проверяемого лица». Такой информацией обычно яв-

ляется «имя и расширенные сведения, такие, как адрес, номер счета или подобная идентификационная информация».

Данная поправка, однако, не означает, что обмен информацией осуществляется в общих случаях, нежели чем по специальным запросам в частных случаях. В запросе информации налогоплательщик должен быть четко идентифицируем. Более того, сбор информации по-прежнему остается исключенным. Протокол четко утверждает, что эти процессуальные требования предназначены для того, чтобы удостовериться, что не происходит сбора информации/«рыбалки». Но, тем не менее, данные правила должны интерпретироваться так, чтобы не было нанесено какого-либо вреда эффективному обмену информацией.

- более того, имя любого лица, предположительно в распоряжении которого находится запрашиваемая информация, должно быть указано в запросе о предоставлении информации (обычно наименование банка). Однако адрес банка должен быть указан только в качестве «расширенных сведений». Таково главное отличие от других соглашений об избежании двойного налогообложения.

Соглашение об избежании двойного налогообложения между Швейцарией и Францией содержит интересное положение об обмене информацией в отличие от других соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных Швейцарской Конфедерацией. Согласно статье 10 протокола, вносящего изменения в соглашение об избежании двойного налогообложения между Швейцарией и Францией, имя и адрес любого лица, предположительно в распоряжении которого находится запрашиваемая информация (например, обычно название банка) должно быть указано только в качестве «расширенных сведений». Запрашиваемый банк должен быть четко идентифицируем. Наименование банка не обязательно должно быть указано в запросе, как и в других документах. Вполне достаточно номера международного банковского счета (IBAN), который и позволяет четко идентифицировать банк. Швейцария не осуществляет обмен информацией в том случае, если запрос не содержит вышеуказанной информации.

Протокол от 29 июня 2006 года к соглашению об избежании двойного налогообложения между Швейцарской Конфедерацией и Испанией содержит наиболее благоприятное положение в статье IV (II), согласно которому любая статья обмен информацией в соглашении об избежании двойного налогообложения, которое заключит Швейцария с любым

государством-участником, должна применяться по отношению к Испании. Однако данная наиболее благоприятная статья ограничивается налогами, охватываемыми соглашением об избежании двойного налогообложения, заключенного между Швейцарской Конфедерацией и Испанией (налоги на доход и имущество), масштаб применения статьи обмен информацией не распространяется на другие налоги в качестве результата соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных с Францией и Великобританией. Швейцария должна обмениваться информацией с Испанией только в отношении налогов на доходы и имущество, а не в отношении налогов любого вида.

Новые статьи об обмене информацией в подписанных Швейцарией соглашениях об избежании двойного налогообложения согласно швейцарской практике в отношении международных договоров не имеют обратной силы. С одной стороны, это означает, что только запросы о предоставлении информации, которые поступили после даты вступления в силу измененных статей обмена информацией, будут подпадать под данные правила. С другой стороны, запросы о предоставлении информации, поступающие после вступления в силу новых правил, могут касаться исключительно информации в отношении налоговых периодов после даты вступления в силу новой редакции соглашений¹⁵.

Протоколы, вносящие изменения в соглашения об избежании двойного налогообложения с Данией, Люксембургом, Норвегией, Австрией, Великобританией, Мексикой и Финляндией так же, как и соглашение об избежании двойного налогообложения с Катаром, указывает на то, что обмен информацией по новым правилам осуществляется только за налоговые периоды (в отношении налоговых соглашений с Люксембургом «календарных лет»), которые начинаются первого января или после первого января года, следующего за вступлением в силу новой редакции положений соглашения об избежании двойного налогообложения.

Это означает, что новые правила по обмену информацией являются действующими только в отношении дохода, полученного (созданного) налогоплательщиком на или после указанной даты. Ввиду того, что новая редакция положений вступает в силу самое раннее в течение 2010 года. Обмен информацией по новым правилам не будет осуществляться за налоговые периоды, начинающиеся до первого января 2011 года. Данное правило следует применять и по отношению к Испании в силу

наличия наиболее благоприятной статьи IV(11) в протоколе от 29 июня 2006 года к налоговому соглашению, заключенному между Швейцарской Конфедерацией и Испанией.

Многие соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенные со Швейцарией до настоящего времени не содержали статьи обмен информацией или содержали статью, согласно которой административная помощь ограничивается информацией, необходимой для целей исполнения положений соглашения об избежании двойного налогообложения, то есть «суженная статья об обмене информацией»¹⁶.

Так, например, в соглашении между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией от 15.11.1995 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» до недавнего времени отсутствовала статья, предусматривающая обмен информацией. 24 сентября 2011 года состоялось подписание Протокола о внесении изменений в Соглашение между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 15 ноября 1995 года¹⁷.

Изменения, внесенные в соглашение между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией от 15.11.1995 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал», во многом отражают положения Типового соглашения Российской Федерации об избежании двойного налогообложения, утвержденном постановлением Правительства Российской Федерации от 24 февраля 2010 г. № 84, которое устанавливает порядок обмена информацией между компетентными органами.

В соглашение вводится статья, соответствующая Модельной Конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал. Предусматривается обмен информацией по охватываемым соглашением налогам и по налогу на добавленную стоимость при условии, что это не противоречит соглашению. Однако договаривающееся государство может не предоставлять информацию, которая раскрывала бы какую-либо коммерческую, предпринимательскую, промышленную или профессиональную тайну либо торговый процесс, или информацию, раскрытие которой противоречило бы публичному порядку/("ordre public"), а также информацию, которую нельзя получить в рамках внутреннего законодательства или в ходе обычной административной практики этого договаривающегося государства.

Новая статья не предусматривает автоматический обмен информацией или обмен информацией на спонтанной основе. Под запрет попадают запросы, целью которых является исключительно сбор информации (“fishing expeditions”). Установлен перечень обязательных сведений о проверяемом лице, налоговой цели запроса, налоговом периоде, а также необходимым условием является указание имени и адреса лица, которое предположительно может обладать запрашиваемой информацией. Данная статья предусматривает обмен информацией только в том случае, если были исчерпаны все возможные способы получения информации внутри страны.

Остановимся подробнее на вопросе предоставления банковской информации, который в последнее время становится все более актуальным. Статья 26(5) Модельной Конвенции ОЭСР 2005 года описывает ограничения в отношении обмена информацией, содержащиеся в статье 26(3) Модельной Конвенции ОЭСР. Данное понятие было включено во все измененные статьи об обмене информацией в швейцарских соглашениях об избежании двойного налогообложения.

Запрашиваемому государству не разрешается отказать в предоставлении информации только потому, что информации содержится в банке. Швейцарская банковская тайна, которая защищается уголовным законодательством согласно статье 74 Акта о банках, тем не менее, не является профессиональной тайной, и поэтому в ее предоставлении не может быть отказано при предоставлении информации по запросу в рамках соглашения об избежании двойного налогообложения. Таким образом, швейцарская банковская тайна не препятствует сбору документальных доказательств из банковских учреждений или направлению информации запрашивающему государству.

Более того, запрашивающему государству не может быть отказано в предоставлении информации только потому, что информация содержится у номинального владельца или лица, действующего в качестве агента или доверенного лица. Наконец, не может быть отказано в предоставлении информации только потому, что информация относится к доле участия в капитале компании или фонда¹⁸. С другой стороны, право адвоката не разглашать информацию, полученную от клиента, не указано в статье 26(5) Модельной Конвенции ОЭСР. Таким образом, запрашиваемому государству следует оказать в предоставлении информации, защищенной согласно внутреннему законодательству Швейцарии адвокатской тайной. Основываясь на комментарии Модели

ОЭСР, можно сделать вывод о том, что данная интерпретация также является справедливой для других статей об обмене информацией в соглашениях об избежании двойного налогообложения заключенных Швейцарией¹⁹.

В дополнение к редакции статьи 26(5) Модельной Конвенции ОЭСР, статьи об обмене информацией, заключенные Швейцарией, содержат в параграфе 5 следующее предложение: для получения подобной информации налоговые органы запрашиваемого договаривающегося государства должны иметь полномочия применить раскрытие информации, охватываемой данным параграфом, несмотря на параграф 3 или любые противоречащие положения внутреннего законодательства.

Данное предложение, как предполагается, предоставляет детальную правовую основу для разрушения банковской тайны, защищенной внутренним законодательством. Это чрезвычайно важно для Швейцарии, потому что Швейцария не имела до настоящего времени юридической основы согласно внутреннему законодательству, которая бы позволила нарушить банковскую тайну в отношении схем уклонения от налогообложения, которые не имеют признаков налогового мошенничества. Так, например, налоговое соглашение между Швейцарской Конфедерацией и США включает ограничение в статье 26(5), согласно которому банковская тайна может быть нарушена в случае, если подобное нарушение является необходимым для договаривающегося государства при исполнении своих обязательств по данному параграфу.

Таким образом, новая редакция соглашения об избежании двойного налогообложения позволит Российской Федерации получать информацию в отношении счетов российских граждан в швейцарских банках в случае, если на родине вышеуказанные граждане обвиняются в уклонении от уплаты налогов или отмывании денег. Однако подразумевается, что Российская Федерация будет предоставлять подобную информацию по запросу, полученному из компетентных органов Швейцарии, в связи с тем, что в основе осуществления обмена информацией лежат принципы взаимности и международной вежливости, которые являются общепризнанными принципами международного права, и составной частью правовой системы Российской Федерации в соответствии со статьей 15 Конституции Российской Федерации. В настоящее время в Российской Федерации отсутствует механизм, позволяющий получать банковскую информацию по счетам физических лиц. Статья 86 Налогового Кодекса Российской Федерации регла-

ментирует порядок получения информации, содержащейся в банковских учреждениях. Согласно данной статье банки обязаны выдавать налоговым органам справки о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей), а также справки об остатках электронных денежных средств и переводах электронных денежных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации в течение трех дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа. Правила, предусмотренные настоящей статьей, применяются также в отношении счетов, открываемых для осуществления профессиональной деятельности нотариусам, занимающимся частной практикой, и адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты, а также в отношении корпоративных электронных средств платежа указанных лиц, используемых для переводов электронных денежных средств²⁰. Таким образом, вопрос о взаимном исполнении статьи об обмене информацией соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенного между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией в настоящее время остается не урегулированным.

Впервые банковская тайна была раскрыта Швейцарией после подписания соглашения 19 августа 2009 года между Швейцарской Конфедерацией и США, юрисдикция которого распространялась на запросы информации, поступающие от Службы внутренних доходов США в отношении клиентов UBS AG. Данное соглашение является отдельным автономным соглашением, которое дополняло соглашение об избежании двойного налогообложения между Швейцарией и США. По данному соглашению, обмен информацией осуществляется не только в случаях, когда налогоплательщик использует поддельные или сфальсифицированные документы или же использует схемы для обмана налоговых органов, но также и в специальных случаях крупного уклонения от налогообложения. Данное соглашение применяется только в случаях поступления запроса о предоставлении информации от Службы внутренних доходов США.

Подводя итоги вышесказанного в отношении статей об обмене информацией по соглашениям об избежании двойного налогообложения, которые действуют в настоящее время можно отметить следующее:

- существует ограниченное количество стран, которые получают административную помощь от Швейцарской Конфедерации по статьям об обмене информацией согласно

существующим соглашениям об избежании двойного налогообложения для целей исполнения внутреннего законодательства (в частности, Германия, Австрия, Испания и Великобритания);

- за исключением соглашения об избежании двойного налогообложения с США, Швейцарская Конфедерация обменивается информацией в отношении налогов на доход и имущество только в том случае, если имела место фальсификация документов. Для предоставления информации не является достаточным, факта обмана налоговых органов другим способом, например, с использованием схем уклонения от налогов;

- термин «налоговое мошенничество или что-то подобное» не должен интерпретироваться, по крайней мере, с точки зрения Швейцарии, шире, чем «термин налоговое мошенничество». Причина, по которой масштаб применения обмена информацией по соглашению об избежании двойного налогообложения с США шире, заключается в том, что в протоколе к соглашению об избежании двойного налогообложения имеются различные определения термина «налоговое мошенничество».

Согласно статьям обмен информацией новой редакции соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных Швейцарской Конфедерацией в соответствии со статьей 26 Модельной Конвенции ОЭСР, расширенный обмен информацией осуществляется для целей исполнения внутреннего законодательства другого государства. Швейцария должна отказаться от ограничений обмена информацией в отношении налогового мошенничества. Однако должны быть соблюдены следующие ограничения:

- «сбор информации/рыбалка» явным образом исключен из всех статей об обмене информацией;

- запрос информации должен содержать наименование банка или другого лица предположительно в распоряжении, которого находится запрашиваемая информация. Только по отношению к Франции запрос может быть выполнен без указания наименования банка. Однако в подобных ситуациях швейцарские налоговые органы обычно имеют средства для предоставления информации;

- обмен информацией осуществляется по налогам, подпадающим под действие соглашения об избежании двойного налогообложения. При этом обмен информацией не будет осуществляться в отношении не прямых налогов или налогов на дарения или наследство. Данные ограничения не применяются

по отношению к таким странам, как Франция и Великобритания;

- как только расширенная статья об обмене информацией в новой редакции соглашения об избежании двойного налогообложения с государствами-участниками вступит в силу, Швейцария должна будет обеспечивать такой же широкий обмен информацией и по отношению к Испании, в текущем соглашении об избежании двойного налогообложения с которой содержится наиболее благоприятная статья обмен информацией. Однако обмен информацией по отношению к Испании ограничен налогами на доход и имущество;

- дополненные статьи об обмене информацией будут применяться к информации

за налоговые периоды, начинающиеся, самое ранее, первого января 2011 года. Согласно соглашению об избежании двойного налогообложения с США информация в отношении налоговых периодов, начинающихся 29 сентября 2009 года, может быть запрошена, как только соглашение об избежании двойного налогообложения вступит в силу. По соглашению об избежании двойного налогообложения с Францией информация за налоговые периоды, начинающиеся первого января 2010 года, может быть запрошена и предоставлена при вступлении в силу новой редакции соглашения об избежании двойного налогообложения.

LEGAL REGULATION OF INFORMATION EXCHANGE WITHIN THE FRAMEWORK OF DOUBLE TAXATION AVOIDANCE AGREEMENTS CONCLUDED BY THE SWISS CONFEDERATION

The paper analyzes the latest amendments dealing with administrative cooperation of tax agencies in information exchange. Under these amendments the Swiss Confederation, which made concessions to the international community, provides background information on a taxpayer as well information on money owed and paid in taxes, property and assets. In addition these amendments partly disclose bank secrecy which has traditionally

been closely guarded. The new wording of the law allows exchanging tax information on request and instantaneously as well fighting double taxation, tax evasion, and money laundering effectively.

Ekaterina Kastanova, Research Student,
Department of State Administration and Law,
MGIMO (University) under the Ministry for
Foreign Affairs of Russia

Ключевые слова:

соглашение об избежании двойного налогообложения, обмен информацией, Модельная конвенция ОЭСР, стандарт ОЭСР, налоговое мошенничество, банковская тайна.

Keywords:

double taxation avoidance agreements, information exchange, OECD model tax convention, OECD standard, tax fraud, bank secrecy.

Литература:

¹ Para. 23 of the Commentary on Art. 26 of the 1977 OECD Model prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs. 1977.

² Para. 24 of the Commentary on Art. 26 of the 1994 OECD Model prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs. 1994.

³ Para. 24 of the Commentary on Art. 26 of the 1994 OECD Model prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs. 2005.

⁴ Reto Heuberger, Stefan Oesterhelt. Switzerland to Adopt OECD Standard on Exchange of Information // European Taxation. Volume 50. № 2/3. 2010. P. 55.

⁵ Art 28 (2) of the Federal Tax Harmonization Act.

⁶ Reto Heuberger, Stefan Oesterhelt. Switzerland to Adopt OECD Standard on Exchange of Information // European Taxation. Volume 50. № 2/3. 2010. P. 57.

⁷ Ibid. P. 58.

⁸ Ibid.

⁹ Ibid. P. 59.

¹⁰ Supreme Court Decision 96 I, p. 737 et seq at p. 746 (with respect to the 1951 of the Switzerland-United States tax treaty).

¹¹ Reto Heuberger, Stefan Oesterhelt. Switzerland to Adopt OECD Standard on Exchange of Information // European Taxation. Volume 50. № 2/3. 2010. P. 62.

¹² Ibid. P. 61.

¹³ Art. 26 of the OECD Model 2000.

¹⁴ Reto Heuberger, Stefan Oesterhelt. Switzerland to Adopt OECD Standard on Exchange of Information // European Taxation. Volume 50. № 2/3. 2010. P. 57.

¹⁵ Marginal note 36 to Art.26 // Michael Engelschalk in K. Vogel and M. Lehner. Doppelbesteuerungsabkommen. 5th edition. Munich, 2008.

¹⁶ Reto Heuberger, Stefan Oesterhelt. Switzerland to Adopt OECD Standard on Exchange of Information // European Taxation. Volume 50. № 2/3. 2010. P. 56.

¹⁷ Протокол о внесении изменений в соглашение между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, подписанное в Москве 15 ноября 1995 года.

¹⁸ Reto Heuberger, Stefan Oesterhelt. Switzerland to Adopt OECD Standard on Exchange of Information // European Taxation. Volume 50. № 2/3. 2010. P. 61.

¹⁹ Federal Supreme Court Decision of 28 November 2005 // Steuerrevue. 2006. P. 217, 223; Stefan Oesterhelt and Maurus Winzap. Swiss Supreme Court Decision on Treaty Abuse // European Taxation. № 9. 2006. P. 461 et seq.

²⁰ Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть 1 (№ 146-ФЗ от 31.07.1998. Принят ГД ФС РФ 16.07.1998).