

Е.Д. Кастанова\*

## МЕЖДУНАРОДНО-ПРАВОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ СОТРУДНИЧЕСТВА НАЛОГОВЫХ АДМИНИСТРАЦИЙ С ЦЕЛЬЮ УСТРАНЕНИЯ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И БОРЬБЫ С УКЛОНЕНИЕМ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

**Аннотация.** В статье рассматриваются методы и способы международного сотрудничества налоговых администраций иностранных государств в сфере обмена информацией в рамках соглашений об избежании двойного налогообложения.

Международное сотрудничество в области налогообложения является наиболее эффективным для государств способом поддержания суверенитета их собственных налогооблагаемых баз и обеспечения правильности распределения налоговых прав между государствами-партнерами по соглашению, а также борьбы с двойным (многократным) налогообложением и уклонением от уплаты налогов.

Международное сотрудничество по вопросам налогового администрирования может иметь такие формы выражения, как помощь в сборе налогов, одновременные налоговые проверки, налоговые проверки за границей.

Основным международным правовым инструментом, который является нормативно-правовой базой для реализации вышеуказанных форм административного сотрудничества компетентных органов в сфере налогообложения, являются соглашения об избежании двойного налогообложения, основанные на Модельной конвенции ОЭСР (Организации экономического сотрудничества и развития).

Принимая во внимание опыт иностранных государств в области международного сотрудничества налоговых администраций, а также достигнутые результаты и прогнозируемую эффективность данных видов налогового контроля является целесообразным компетентным органам Российской Федерации внедрять и использовать данные способы борьбы с международным двойным налогообложением и уклонением от уплаты налогов.

**Ключевые слова:** юриспруденция, налогообложение, соглашение, конвенция, избежание, налогоплательщик, информация, соблюдение, законодательство, проверка.

В настоящее время наблюдается значительное увеличение трансграничной деятельности и капиталовложений, как со стороны субъектов предпринимательской деятельности, так и со стороны частных лиц, что представляет собой сложную задачу для налогового администрирования. Для того чтобы неукоснительно следовать соблюдению налогового законодательства, правительства государств должны двигаться по пути более скоординированных действий и использовать соответствующую двустороннюю и многосто-

ронную нормативно-правовую базу, позволяющую прибегать к помощи государств-партнеров по соглашению с целью сбора налогов.

Одним из наиболее эффективных способов международного сотрудничества в сфере налогообложения является помощь в сборе налогов, которая имеет важный предупредительный эффект, иногда превышающий пользу от задолженности по налогам, собранной с помощью другой страны.

В результате проведенной работы в 2003 г. Совет ОЭСР (Организации экономического со-

© Кастанова Екатерина Дмитриевна

\* Соискатель кафедры государственного управления и права Московского государственного института международных отношений, ведущий специалист-эксперт Федеральной налоговой службы России [kastanova@list.ru]

119454, г. Москва, проспект Вернадского, д. 76.



трудничества и развития) одобрил включение новой ст. 27 «Помощь в сборе налогов» в Модельную конвенцию ОЭСР. Данная статья является факультативной и может быть включена в двустороннее соглашение (конвенцию) при заключении государствами данного соглашения (конвенции), когда они считают возможной такую форму сотрудничества. Однако внутреннее законодательство некоторых стран может не признавать подобный вид административной помощи. Таким образом, положения об оказании помощи в сборе налогов включены не во все соглашения об избежании двойного налогообложения.

На национальном уровне налогоплательщики уплачивают законно установленные налоги и сборы, а также задолженность по налогам по собственной воле и своевременно. В случае если налогоплательщик не оплатил налог вовремя или в полном объеме, национальная налоговая администрация имеет широкий круг полномочий по принудительному взысканию налогов внутри своей территории. Сложности возникают, когда налогоплательщик покидает юрисдикцию, не уладив вопросы по своим налоговым обязательствам, или не имеет активов в данной юрисдикции, которые могут служить способом уплаты долгов. Вследствие имеющихся пределов юрисдикции в отношении полномочий налоговых администраций, налоговые органы не имеют возможности отстаивать свои права на имущество налогоплательщика, находящееся за рубежом. Таким образом, некоторые положения международных соглашений являются необходимыми для того, чтобы позволить налоговой администрации одного государства оказывать помощь в сборе налогов, которые должны быть уплачены в другом государстве.

Помощь в сборе налогов можно определить как осуществление компетентными органами действий, необходимых для обеспечения взимания налогов на основе мотивированного запроса, которые могут являться комплексными и охватывать налоги любого вида, подлежащие уплате, как резидентами, так и нерезидентами<sup>1</sup>, как указано в ст. 27 Модельной конвенции ОЭСР, или более ограниченными и охватывать только налоги, которые должны быть уплачены резидентами и подпадают под действие двустороннего налогового соглашения (конвенции), то есть прямые налоги.

Существует целый ряд международных правовых инструментов, являющихся нормативно-правовой базой для предоставления помощи в сборе налогов:

- ст. 27 двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения на доходы

и капитал, которая с 2007 г. основывается на ст. 27 Модельной конвенции ОЭСР;

- двусторонние Конвенции об оказании взаимной помощи по предъявлению требований об уплате налогов;
- многосторонние инструменты, специально направленные на оказание административной помощи по налоговым вопросам, такие как Конвенция ОЭСР и Конвенция северных стран об оказании содействия по налоговым вопросам<sup>2</sup>;
- в рамках Европейского Союза применяются следующие директивы: Директива Совета 76/308/ЕЕС от 15.03.1976 об оказании взаимной помощи по предъявлению требований об уплате налогов, которая охватывает только таможенные пошлины и некоторые виды таможенных сборов, взимаемых при импорте сельскохозяйственной продукции. В 1979 г. в данную Директиву был включен НДС Директивой Совета 79/1071/ЕЕС. В 1992 г. Директивой Совета 92/108/ЕЕС были добавлены некоторые акцизные пошлины. В 2001 г. Директивой Совета 2001/44/ЕЕС были включены прямые налоги и налоги по страховым премиям;
- иные двусторонние и многосторонние соглашения.

Статья 27 Модельной конвенции ОЭСР охватывает «налоги любого вида и описания...» и таким образом имеет очень широкий масштаб. В настоящее время подавляющее большинство двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения предоставляют помощь в сборе налогов только в отношении налогов на доход и капитал.

Запрашиваемое государство должно расценивать требование об уплате налога государства-заявителя так, как если бы данное требование было направлено самим данным государством. Это означает, что запрашиваемое государство должно применить механизмы принудительного взыскания налогов согласно своему внутреннему законодательству в отношении предмета запроса.

Правовая обязанность по предоставлению помощи в сборе налогов аннулируется в ограниченном ряде случаев. Данные исключения также содержит статья 27 Модельной конвенции ОЭСР:

1. В случае несоблюдения принципа взаимности.

Согласно ст. 27 п. 8а Модельной конвенции ОЭСР принцип взаимности в отношении предо-

<sup>2</sup> Азербайджан, Бельгия, Дания, Финляндия, Франция, Исландия, Италия, Нидерланды, Норвегия, Польша и Швеция приняли на себя обязательства по предъявлению требований об уплате налогов. Канада и США сделали оговорки в отношении помощи в сборе налогов.

<sup>1</sup> OECD Model Convention, 2010, Article 27.



ставления помощи в сборе налогов означает, что запрашиваемое государство при предоставлении помощи государству-заявителю не обязано предпринимать меры для принудительного сбора налогов, которые не могло бы предпринять государство-заявитель в соответствии со своим внутренним законодательством при схожих обстоятельствах<sup>3</sup>. Основопологающая идея принципа взаимности в данном случае состоит в том, что одно договаривающееся государство не должно получать преимуществ из системы сбора налогов другого договаривающегося государства, в случае, если система сбора налогов этого договаривающегося государства шире.

2. В случае, если проводимые мероприятия противоречат государственной политике (*ordre public*).

Запрашиваемое государство не обязано предоставлять помощь в сборе налогов в случае, если данное действие противоречит государственной политике<sup>4</sup>. Данное заключение следует из ст. 27 п. 8b Модельной конвенции ОЭСР и ст. 21 п. 2d Совета Европы/Конвенции ОЭСР. Статья 21 п. 2e Совета Европы/Конвенции ОЭСР также предоставляет возможность запрашиваемому государству отказать в предоставлении помощи в сборе налогов «в случае если и в той мере насколько признается, что налогообложение в запрашиваемом государстве не соответствует основным принципам налогообложения»<sup>5</sup>.

Однако это ограничение должно применяться только в крайних случаях. Например, когда налоговая проверка в запрашивающем государстве мотивирована политическим, национальным или религиозным преследованием. Существуют дополнительные примеры обстоятельств, когда помощь в сборе налогов может противоречить государственной политике, такие как нарушение основных ценностей внутреннего законодательства или основных прав человека. Также, если предоставление помощи в сборе налогов противоречит фундаментальным принципам правосудия, он будет противоречить государственной политике.

3. В случае если договаривающееся государство-заявитель не предприняло всех необходимых мероприятий для взыскания налога, которые доступны в соответствии с его законодательством и/или административной практикой<sup>6</sup>.

Например, в соответствии со ст. 28 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 16.12.1996 запрашиваемое государство не обязано удовлетворять запрос, если «государство-заявитель не использовало все имеющиеся в его распоряжении средства на его территории, кроме случаев, когда прибегнуть к таким средствам не позволяют значительные затруднения»<sup>7</sup>.

4. В случае наличия расхождений с административной практикой.

Договаривающиеся государства не обязаны выходить за пределы их собственного внутреннего законодательства и административных практик при выполнении своих обязательств по предоставлению помощи в сборе налогов. При составлении данного определяющего фактора является важным внутреннее законодательство обоих государств.

Запрашиваемое государство должно принять все административные меры и применить все инструменты, включая те, которые используются при особых обстоятельствах, без обращения к государству с целью направления дополнительного запроса.

5. В случае если административные расходы для договаривающегося государства, в адрес которого был направлен запрос о предоставлении помощи в сборе налогов, непропорциональны выгоде, которую предположительно извлечет другое договаривающееся государство<sup>8</sup>.

Что касается Российской Федерации, то лишь 14 из 81 действующих в 2012 г. соглашений об избежании двойного налогообложения содержат данную статью. Статья «Помощь в сборе налогов» включена в соглашения (конвенции), заключенные РФ с Алжиром, Арменией, Бельгией, Ботсваной, Ираном, Исландией, Кипром, Литвой, Мали, Мексикой, Нидерландами, Норвегией, Таджикистаном и Узбекистаном.

Таким образом, Российской Федерации было бы целесообразно предусматривать статью «Помощь в сборе налогов» при заключении соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения, а также внесения изменений и дополнений в уже действующие налоговые соглашения (конвенции) с целью

<sup>3</sup> OECD Model Convention, 2010, Article 27, paragraph 8a.

<sup>4</sup> OECD Model Convention Article, 2010, Article 27, paragraph 8b. Council of Europe/OECD Convention, 1995, Article 21, paragraph 2d.

<sup>5</sup> Council of Europe/OECD Convention, 1995, Article 21, paragraph 2e.

<sup>6</sup> OECD Model Convention, 2010, Article 27, paragraph 8c.

<sup>7</sup> Соглашение между Правительством РФ и Правительства Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 16.12.1996, ст. 28.

<sup>8</sup> OECD Model Convention, 2010, Article 27, paragraph 8d.



осуществления более эффективной борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Как показывает практика, меры административного сотрудничества по налоговым вопросам, содержащиеся в соглашениях об избежании двойного налогообложения (и двусторонних и многосторонних), являются эффективными инструментами против международного налогового мошенничества и уклонения от уплаты налогов.

Одним из потенциально эффективных способов международного сотрудничества в целях налогообложения является проведение одновременных налоговых проверок, что представляет собой процесс проведения аудита налогоплательщиков (налогоплательщика), в отношении которых/(ого) оба государства имеют взаимную или относительную заинтересованность, осуществляемый двумя или более государствами одновременно и независимо друг от друга, каждое государство на своей территории, для последующего обмена необходимой информацией<sup>9</sup>. Данный вид административной помощи является чрезвычайно полезным, когда информация, находящаяся у третьей страны, является так называемым «ключом» к налоговой проверке<sup>10</sup>.

Как соблюдение законодательных требований и средств контроля, используемых налоговыми администрациями, так и одновременные налоговые проверки эффективны в случаях международного избежания и уклонения от налогообложения. Проверка может касаться как прямых, так и косвенных налогов. Одновременные налоговые проверки обеспечивают высокий уровень эффективности в отношении обмена информацией между налоговыми юрисдикциями. Также они могут сокращать соответствие налогового бремени для налогоплательщиков посредством координации запросов, поступающих из компетентных налоговых органов различных государств, и исключить дублиаж. Помимо вышеперечисленного одновременные налоговые проверки также играют значительную роль в отношении избежания двойного налогообложения и предотвращения необходимости обращения к процедуре взаимного согласования в соответствии со ст. 25 Модельной Конвенции ОЭСР, а также соответствующей статьи соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения.

Некоторые страны, которые осуществляют процедуры одновременных налоговых проверок в течение нескольких лет, сообщают, что данное средство является эффективным методом налогового контроля<sup>11</sup>.

Нормативно-правовой базой для проведения одновременных налоговых проверок служат:

- Статья «Обмен информацией» двусторонней налоговой конвенции, как она сформулирована в ст. 26 Модельной Конвенции ОЭСР в отношении налогов на доход и капитал, а также соответствующая статья соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения;
  - Статья 8 Совместной Конвенции Совета Европы и ОЭСР об оказании взаимного административного содействия по налоговым вопросам;
  - Статья 12 Конвенции стран Северной Европы об оказании содействия по налоговым вопросам<sup>12</sup>;
  - Статья 8b Директивы Совета ЕС 77/799/ЕЕС по взаимной помощи дополненная Директивой Совета 2004/56/ЕС93/2003;
  - Статья 12 Регламента Совета ЕС по административному сотрудничеству в области НДС 1798/2003;
  - Положения соглашений об обмене налоговой информацией, смоделированные на базе ст. 5 СИАТ Модельного соглашения об обмене налоговой информацией.
- Одновременная налоговая проверка может быть использована для определения правильности налоговых обязательств налогоплательщиков и облегчения процедуры обмена налоговой информацией в случаях, когда:
- предполагается использование налогоплательщиком очевидных приемов избежания налогообложения или схем, включающих средства в зависимости от формы сделки, контролируемых финансовых схем, манипуляций с ценами, распределение затрат;
  - предполагается наличие незадекларированного дохода и использование схем уклонения от налогообложения, включая отмывание денежных средств, взятки, подкуп, незаконные платежи и т.д.;
  - предполагается избежание налогообложения или схемы уклонения от налогообложения, включая использование низконалоговых юрисдикций;

<sup>11</sup> Например, налоговые органы скандинавских стран осуществляют процедуру проведения многосторонних одновременных налоговых проверок в течение нескольких лет и достигли положительных результатов как в сфере контроля налогообложения прямых налогов, так и НДС.

<sup>12</sup> Участниками данной Конвенции являются Дания, Финляндия, Гренландия, Исландия, Фарерские острова, Норвегия и Швеция.

<sup>9</sup> OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information for Tax Purposes, Module on conducting simultaneous tax examinations, 2006. P. 4.

<sup>10</sup> OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information for Tax Purposes, Module on conducting simultaneous tax examinations, 2006. P. 4.



- доход распределяется между налогоплательщиками в различных налоговых юрисдикциях или, в общих словах, используются приемы трансфертного ценообразования;
- применяются методы использования прибыли в специальных областях, таких как всемирная торговля и новые финансовые инструменты<sup>13</sup>.

Одновременные налоговые проверки могут быть полезным инструментом для определения правильности исчисления налоговых обязательств ассоциированных предприятий в случаях, когда, например, расходы и доходы распределяются между налогоплательщиками в различных налоговых юрисдикциях иначе, когда имеют место вопросы трансфертного ценообразования.

Однако основной проблемой в данной области является недостаточный опыт государств в проведении данного мероприятия международного налогового контроля. Многие государства утверждают, что, несмотря на то, что одновременные налоговые проверки являются современным и эффективным правовым инструментом административного сотрудничества налоговых администраций, государства принимают в них участие крайне редко, например, не более пяти раз в год (например, Австралия, Бельгия, Канада, Дания, Ирландия, Нидерланды, Новая Зеландия, Польша, Великобритания, США и другие). Таким образом, такие страны, как Люксембург, Российская Федерация и многие другие не принимали участия в проведении одновременных налоговых проверок. Испания в период с 2003 по 2006 гг. провела 19 одновременных налоговых проверок. Наиболее большой и положительный опыт в области проведения одновременных налоговых проверок имеют страны Северной Европы. Координационная группа стран Северной Европы по одновременным налоговым проверкам состоит из Дании, Финляндии, Норвегии и Швеции. Много лет налоговые администрации стран Северной Европы проводят одновременные налоговые проверки, результаты которых каждый год представляются на Совещаниях глав контрольных департаментов по налоговым вопросам стран Северной Европы, в ходе которых было принято решение продолжать работу на непрерывной основе и по возможности усиливать ее: «Сотрудничество в рамках одновременных налоговых проверок должно осуществляться тогда, когда считается, что таким образом страны, принимающие участие,

способны достичь более быстрых и качественных результатов, нежели при осуществлении внутренней налоговой проверки»<sup>14</sup>.

Для того чтобы упростить для налоговой администрации процесс получения ясного и детального понимания деловых взаимоотношений между резидентом государства, в отношении которого ведется проверка, и его иностранными партнерами, является полезным вплотную приблизиться к налоговой проверке в данном иностранном государстве. Кроме того, нередкими являются ситуации, когда налоговые инспекторы не в состоянии проверить бухгалтерскую отчетность в своем государстве, поскольку законодательство данного государства дает право налогоплательщику хранить отчетность в каком-либо ином государстве. Во всех вышеперечисленных случаях могут применяться налоговые проверки за границей<sup>15</sup>.

Статья 6 Модельного соглашения об обмене информацией в налоговых целях содержит определение налоговой проверки за границей — «одна договаривающаяся сторона может позволить представителям другой договаривающейся стороны прибыть на территорию первой стороны с целью допроса лиц и проверки отчетности с письменного согласия лиц, в отношении которых проводится проверка. Компетентные лица второй стороны должны уведомить компетентные органы первой стороны о времени и месте встречи с проверяемыми лицами»<sup>16</sup>. Основным принципом такого сотрудничества является принцип взаимности.

Участие иностранных аудиторов в налоговой проверке, осуществляемой запрашиваемым государством, может быть как активным, так и пассивным. Согласно законодательству некоторых государств, например Франции, допускается лишь пассивное присутствие иностранных проверяющих в ходе налоговой проверки. Иными словами, запрещается проведение допросов налогоплательщика или иных свидетелей, истребование документов и иные мероприятия напрямую иностранным аудитором.

Также возможна ситуация, когда налоговая администрация может уполномочить проверяющего из другой страны осмотреть территорию компании, опросить свидетелей и проверить отчетность налогоплательщика с пись-

<sup>13</sup> OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information for Tax Purposes, Module on conducting simultaneous tax examinations, 2006. P. 6.

<sup>14</sup> OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information for Tax Purposes, Module on conducting simultaneous tax examinations, 2006. P. 30.

<sup>15</sup> OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information for Tax Purposes, Module on conducting tax examinations abroad, 2006. P. 4.

<sup>16</sup> Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, 2002, Article 6.



менного согласия проверяемого лица. В данном случае запрашиваемое государство может определить в качестве обязательного условия присутствие в ходе данных мероприятий налогового инспектора данного запрашиваемого государства. При данных обстоятельствах иностранные аудиторы не имеют возможности принудительно заставить раскрыть какую-либо информацию. Данный подход может быть полезен для таких юрисдикций, которые позволяют запрашиваемой стороне сохранять полный контроль над процессом и быть освобожденными от каких-либо расходов, с которыми они могли бы столкнуться<sup>17</sup>.

Так же как и одновременные налоговые проверки, налоговые проверки за границей считаются эффективным инструментом контроля вследствие того, что полученная в их ходе информация является наиболее полезной и точной.

Данный вид административного сотрудничества в целях налогообложения сокращает соблюдение налогового бремени налогоплательщиками посредством того, что налоговые администрации работают совместно над вопросами в отношении одного и того же налогоплательщика или группы налогоплательщиков. Подобное сотрудничество сокращает количество расходов и существенно экономит время, что является плюсом, как для налогоплательщика, так и для налоговых администраций.

Налоговые проверки за границей, сопровождаемые запросом о предоставлении информации, осуществляются в рамках следующей нормативно-правовой базы:

- Статья «Обмен информацией» двусторонней налоговой конвенции, как она сформулирована в ст. 26 Модельной Конвенции ОЭСР в отношении налогов на доход и капитал, а также соответствующая статья соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения;
- Статья 9 Совместной Конвенции Совета Европы и ОЭСР об оказании взаимного административного содействия по налоговым вопросам;
- Статья 6 Директивы Совета ЕС 77/799/ЕЕС по взаимной помощи дополненная Директивой Совета 2004/56/ЕС93/2003;
- Статья 11-2 Регламента Совета ЕС по административному сотрудничеству в области НДС 1798/2003;
- Положения соглашений об обмене налоговой информацией, смоделированные на

базе ст. 6 Модельного соглашения ОЭСР об обмене информацией по налоговым вопросам и ст. 6 СИАТ Модельного соглашения об обмене налоговой информацией.

Препятствием для проведения налоговых проверок за границей является, во-первых, возможный отказ запрашиваемого государства предоставить возможность присутствовать иностранным аудиторам при проведении налоговой проверки в запрашиваемом государстве. Данный отказ может быть мотивирован как объективными причинами, о которых уже упоминалось выше, то есть такими как: нарушение суверенитета, нарушение обычной административной процедуры, нарушение законодательства и иными, так и субъективным нежеланием допускать присутствие иностранных проверяющих при проведении налоговой проверки. Во-вторых, проведение подобного мероприятия является достаточно затратным и может применяться только в тех случаях, когда потенциальный доход в бюджет оценивается как значительный и в разы превышает затраты на проведение проверки.

Необходимо отметить, что данный вид международного сотрудничества в целях налогообложения не является на сегодняшний день разработанным в достаточной степени и редко используется государствами. Однако эксперты ОЭСР оценивают данную форму сотрудничества как продуктивную, целесообразную и эффективную.

Типы сотрудничества налоговых органов могут варьироваться от традиционного обмена информацией, осуществляемого в рамках соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения, до оказания различного рода административной помощи налоговым органам договаривающихся государств, включая проведение совместных налоговых проверок налогоплательщиков.

Совместные налоговые проверки представляют собой новую форму скоординированных действий между государствами. Совместной налоговой проверкой считается мероприятие налогового контроля (налоговая проверка), проводимое одновременно двумя или более странами в отношении одного или нескольких налогоплательщиков, для получения полной картины в отношении трансграничной деятельности налогоплательщика.

Совместная налоговая проверка может быть назначена в случае, если:

1. Страны имеют общий или взаимодополняющий интерес в отношении одного или более взаимосвязанных налогоплательщиков;
2. С целью получения полной картины налоговых обязательств налогоплательщика в отношении отдельных сделок, когда про-

<sup>17</sup> OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information for Tax Purposes, Module on conducting tax examinations abroad, 2006. P. 4.



ведение внутренней налоговой проверки является недостаточным<sup>18</sup>.

Предметом проведения совместных налоговых проверок зачастую являются следующие вопросы: трансфертное ценообразование; определение места резидентства налогоплательщика или постоянного представительства; анализ схем, применяемых при агрессивном налоговом планировании, а также предприятий, деятельность которых осуществляется в низконалоговых юрисдикциях; налоговое мошенничество в отношении НДС; уголовное расследование<sup>19</sup>.

Проведение совместной налоговой проверки может способствовать развитию следующих положительных факторов: развитию сотрудничества между налоговыми органами и налогоплательщиками; соблюдению требований законодательства интернациональными компаниями; более эффективному управлению налоговыми вопросами в режиме реального времени; увеличению эффективности работы налоговых органов; осуществлению борьбы с уклонением от уплаты налогов и избежанию двойного налогообложения.

Правовой основой для проведения совместных налоговых проверок являются:

- двусторонние соглашения (конвенция) об избежании двойного налогообложения;
- соглашения по обмену налоговой информацией (ТІЕА);
- многосторонние соглашения об избежании двойного налогообложения;
- внутреннее законодательство государств.

Основными преимуществами проведения совместных налоговых проверок являются, во-первых, обмен знаниями и опытом между налоговыми администрациями по сложным на-

логовым вопросам, таким, например, как, агрессивное налоговое планирование. Во-вторых, совместные налоговые проверки могут быть использованы в качестве борьбы с международным уклонением от налогообложения.

Совместные налоговые проверки являются своевременным ответом налоговых администраций на проблемы уклонения от налогообложения, а также двойного налогообложения. Тем не менее проведение данного вида международного налогового контроля нельзя назвать крайне эффективным именно ввиду отсутствия у государств опыта в данном вопросе.

Для увеличения потенциальной пользы от проведения совместных налоговых проверок они должны первоначально проводиться теми государствами, которые имеют схожее внутреннее законодательство, а также при участии налогоплательщиков, которые выражают желание участвовать при проведении одновременной налоговой проверки.

Подводя итоги, можно сделать следующие выводы: государства имеют и должны развивать опыт проведения одновременных проверок, совместных проверок, налоговых проверок за границей и совместно разрешать трансграничные вопросы, возникающие в области налогообложения, в частности избежания двойного налогообложения и борьбы с уклонением от уплаты налогов. Все имеющиеся вопросы в данной области могут быть решены посредством тщательного планирования и открытой коммуникации между государствами.

Кроме того, необходимо отметить, что никакие усилия международного сотрудничества не принесут желаемого результата без внесения соответствующих изменений во внутреннее законодательство государства.

*Материал получен редакцией 06 марта 2013 г.*

<sup>18</sup> Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Joint Audit Report, September 2010. P. 24.

<sup>19</sup> Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Joint Audit Report, September 2010. P. 26.