

Армения и современные вызовы международного налогового сотрудничества

Ори Арамаисович Алавердян (e-mail: ori.alaverdyan@minfin.am), начальник Управления политики доходов и методологии администрирования Министерства финансов Республики Армения (г. Ереван)

Наируи Рафиковна Аветисян (e-mail: nairuhi.avetisyan@minfin.am), к. э. н., начальник отдела международных налоговых и таможенных отношений Управления политики доходов и методологии администрирования Министерства финансов Республики Армения (г. Ереван)

Аннотация

Сегодня большая часть капитала направляется в те страны, где для него созданы благоприятные условия, а именно: применяются низкие налоговые ставки и существуют специальные налоговые льготы. Таким образом происходит отток капитала из офшорных зон в низконалоговые и офшорные юрисдикции, что рассматривается как недобросовестная налоговая конкуренция. Проблема еще ярче выражена в развивающихся странах, так как национальные налоговые органы зачастую не имеют инструментов для эффективной борьбы с практиками уклонения от уплаты налогов. Для решения вышеупомянутых проблем Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и «Группа двадцати» объединили свои усилия, создав новые стандарты для налогового контроля (Глобальный форум ОЭСР), а также разработали новые правила, направленные на обеспечение соответствия мест генерации прибыли и их налогообложения, повышение предсказуемости, прозрачности и гибкости международной налоговой среды. В статье проанализирована деятельность Правительства Республики Армения по созданию налоговой системы, соответствующей современным тенденциям международного налогового сотрудничества.

Ключевые слова:

международное налоговое сотрудничество, искажение налогооблагаемой базы и перемещение прибыли, Глобальный форум, стандарт прозрачности налогообложения, бенефициарный собственник

JEL: F38, H26

Процессы глобализации происходят во всех странах, что создает необходимость нахождения универсальных решений по преодолению возникших проблем, в том числе и в сфере международного налогообложения. Для эффективного контроля за передвижением инвестиций и человеческого капитала, а также за трансграничной торговлей создается ряд организаций, основная цель которых — предложение такого законодательного и административного инструментария, который позволит облагать налогом получаемые от экономической деятельности выгоды в тех странах, где находятся бенефициары, осуществляющие данную экономическую деятельность. Согласно ряду оценок, в частности по опубликованным данным Организации экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР), в результате размывания налоговой базы и перемещения прибыли недосборы мирового налога на прибыль составили от 4 до 10 %, это примерно от \$100 млрд до 240 млрд в год [1].

В связи с этим значимы проводимые ОЭСР крупномасштабные работы, которые стали более активными с конца 2000-х гг. В 2009 г. был окончательно сформирован Глобальный форум по прозрачности и обмену информацией для целей налогообложения ОЭСР¹ (далее — Глобальный форум), главная цель которого заключается в том, чтобы сделать стандарт прозрачности налогообложения доступным не только для развитых стран, но и для развивающихся. Иными словами, была предпринята попытка сделать присоединение к Глобальному форуму для развивающихся стран более «привлекательным», предоставляя им равные права, и в то же время расширить географию предлагаемых стандартов. Очевидно, что в результате данной политики сделана попытка внедрить в развивающихся странах такие правила игры, какие действуют в развитых странах, для применения единых рычагов налогового регулирования во всем мире. Основной целью Глобального форума является внедрение стандарта автоматического обмена информацией во всех государствах-участниках, при этом для присоединения к этому стандарту законодательство и административные возможности страны должны соответствовать его требованиям. Под автоматическим стандартом подразумевается взаимный обмен информацией для налогообложения с соответствующими странами в отношении резидентов других стран, получающих доходы от своих стран согласно положениям соглашений, исключающих двойное налогообложение, а также Конвенции «О взаимной административной помощи по налоговым делам»².

Несмотря на то что результаты Глобального форума в конечном счете представляют собой мероприятия по развитию административного потенциала налогообложения, процесс экспертной оценки — еще одна возможность для развивающихся, да и для развитых стран переосмыслить и реорганизовать систему сбора, хранения и при необходимости обмена достоверной информацией для налогообложения с уполномоченными органами других стран.

Членами Глобального форума являются 150 стран. Республика Армения (далее также — РА) присоединилась к Глобальному форуму с 2015 г., и первая экспертная оценка запланирована на второе полугодие 2019 г. С момента присоединения совместно с экспертами Глобального форума осуществлен ряд работ, выявлены те основные проблемы, которые могут препятствовать процессу предоставления достоверной информации налоговым органам стран-партнеров. Примечательно то обстоятельство, что надлежащее выполнение работ в результате членства в Глобальном форуме находилось и находится под постоянным контролем Правительства РА, в частности, была создана межведомственная рабочая группа³, которая выполняет и координирует работы в рамках данного членства. Более того, выполнение работ, направленных на применение международных стандартов Глобального форума по прозрачности и обмену информацией, зафиксировано также в Программе деятельности Правительства РА⁴. В то же время применение стандартов Глобального форума в РА проблематично по причине действующих законодательных условий для сбора достоверной информации о бенефициарных собственниках, а также из-за недоступности банковской тайны для налоговых органов.

Следует отметить тот факт, что в стандартах Глобального форума используется понятие «бенефициарный собственник» согласно ФАТФ (*Financial Action Task Force on*

¹ *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/>.

² *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters / OECD*. URL: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>.

³ Решение премьер-министра РА № 690-А от 29 июля 2016 г. «О создании рабочей группы и утверждении ее состава».

⁴ Программа деятельности Правительства Республики Армения на 2018 г. Глава 6, п. 2. Борьба с теневой экономикой и увеличение государственных доходов.

Money Laundering), которое используется также и в законодательстве РА по борьбе с отмыванием денег и финансированием терроризма⁵. Кроме этого, наличие законодательства по бенефициарным собственникам важно и с точки зрения присоединения к Инициативе прозрачности в добывающих отраслях (далее — ИПДО)⁶. ИПДО — это международный стандарт, стимулирующий открытое и подотчетное управление природными запасами, объявление РА о принятии обязательства по внедрению которого было сделано в 2016 г. Конечно, применимость этого стандарта ограничена, в частности, сферой горнодобывающей промышленности, тем не менее экспертами ИПДО также была выдвинута проблема доступности достоверной информации относительно бенефициарных собственников [2].

По нашему мнению, следующей наиболее успешной инициативой (одна из основных целей которой — реализация законодательных мер, направленных на выявление бенефициарных собственников) является Программа «Размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли» (далее — BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*) [3]. Программа представляет собой 15 мероприятий по повышению эффективности налоговой политики и администрирования, реализация которых позволяет обнаружить реальных субъектов, осуществляющих экономическую деятельность, выявить схемы агрессивного налогового планирования, а также исключить договорную торговлю в рамках договоров об избежании двойного налогообложения (далее также — ДИДН). Предлагаемые этими мероприятиями изменения беспрецедентны, и их реализация требует наличия серьезных ресурсов. Следует отметить, что эти 15 мероприятий не могут выполняться одновременно, они классифицированы по степени важности, исходя из уровня развития стран.

В настоящее время Республика Армения не является членом BEPS, но предпринимает определенные действия, предусмотренные BEPS. Например, Республика Армения подписала 15-е мероприятие, в результате чего присоединилась к Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения [4] (далее — Конвенция⁷). Несмотря на то что в Армении пока не оценивались потери, возникающие в результате размывания налоговой базы и перемещения прибыли, тем не менее считаем, что подписание Конвенции более чем обоснованно. Тем самым РА выразила свою политическую волю и готовность к созданию прозрачной и конкурентоспособной налоговой системы, соответствующей современным тенденциям международного налогового сотрудничества.

Более того, следуя Конвенции, Армения зафиксировала равные правила игры для всех стран, с которыми у нее есть действующие соглашения об избежании двойного налогообложения. В целом Республика Армения применяет равный подход при заключении ДИДН практически со всеми странами, максимально поддерживая принципы налогообложения в стране-источнике⁸. С другой стороны, с подписанием Конвенции применение налоговой политики в рамках ДИДН переместилось на качественно иное поле. В частности, расширились рамки вопросов, подлежащих разрешению при заключении ДИДН, — это не только исключение двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов, но и ограничение договорной торговли и возможностей получения косвенных выгод путем соглашений. Получается, что после вступления в силу Конвенции осуществляемая в рамках ДИДН деятельность должна подвергаться тестированию по правилу

⁵ Закон РА ЗР-80-Н, ст. 2, от 30 сентября 2008 г. «О борьбе против отмывания денег и финансирования терроризма».

⁶ *Extractive Industries Transparency Initiative, EITI.*

⁷ В настоящее время Конвенция находится на этапе ратификации.

⁸ По состоянию на 1 января 2018 г. Арменией подписано 46 таких соглашений.

«основной цели» (*Principal Purpose Test*), и одновременно по отношению к сделке возможно применить правило ограничения льгот (*Limitation of Benefits*) [5; 6].

Перечисленные инструменты — новые реалии при применении ДИДН, и компетенции налогового органа могут быть недостаточными для проведения подобных исследований. Тем не менее в Армении принимаются необходимые меры для улучшения законодательного и административного потенциала. В этом контексте считаем важным организовать широкую информационную кампанию по данным вопросам, переподготовку специалистов, разработку пособий и т. д.

Примечательно то, что при проведении в рамках ДИДН аналитических мероприятий, в том числе по части налогов, взимаемых у источника, не проводился всесторонний анализ бенефициарных собственников. Однако это не означает, что никаких проблемных сделок не было, а только то, что они не были выявлены.

Одновременно мероприятия BEPS были отражены в Модельной налоговой конвенции ОЭСР о доходах и капитале (*Model Tax Convention on Income and on Capital*), опубликованной в 2017 г. [7], где основное внимание также уделяется выявлению основных мотивов осуществления экономической деятельности путем ужесточения положений ДИДН с конечной целью обнаружить бенефициарных собственников сделки. Исходя из этого, разработка и реализация политики, направленной на их обнаружение, более чем когда-либо находится в политической повестке развитых стран, и развивающиеся страны не могут быть безразличны к упомянутым процессам. Более того, форматы существующих организаций позволяют развивающимся странам принимать участие в процессах принятия решений по формированию международной налоговой политики. Однако это участие может включать в себя так называемые элементы принуждения.

Например, с целью систематического осуществления борьбы против налогового мошенничества, уклонения от уплаты налогов и отмывания денег на уровне ЕС и на международном уровне, в рамках внешней стратегии ЕС по стимулированию эффективного управления стандартами в области налоговой политики, в 2016 г. Совет Европейского союза принял документ *Conclusions on criteria and process leading to the establishment of the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes*, предусматривающий создание списка юрисдикций, не сотрудничающих с ЕС в целях налогообложения [8]. Согласно полученной информации в ближайшем будущем в качестве критерия будет оцениваться также наличие законодательных норм о бенефициарных собственниках. Зафиксированные в данном документе критерии для получения статуса страны, соответствующей требованиям ЕС по налоговому сотрудничеству, предполагают осуществление ключевых действий. В частности, сотрудничающая со странами ЕС страна должна удовлетворять следующим условиям:

1. членство в Глобальном форуме и Конвенции «О взаимной административной помощи по налоговым делам»;
2. присоединение к программе BEPS;
3. устранение дискриминационных положений, содержащихся в законодательстве о регулировании прямого налогообложения.

Процесс проверки и отбора налоговых юрисдикций (*Process of Screening of Jurisdictions*) начался еще в 2017 г. Согласно доступной в интернете информации он должен был осуществляться исключительно в формате диалога, и на начальном этапе не были установлены возможные последствия для страны в случае несотрудничества со странами ЕС. Предполагалось, что в ходе диалога можно будет определить реалистичные даты для удовлетворения этим критериям. Здесь примечателен тот факт, что членство в Глобальном форуме и присоединение к программе BEPS влечет за собой дополнительные финансовые обязательства для страны, так как предусмотрен годовой членский взнос. В то же время упомянутое членство означает также разработку и применение гармонизированной

политики в рамках международного налогового сотрудничества, которой могут не соответствовать возможности развивающихся стран. Для развития любой отрасли, сферы или сектора экономики в налоговом законодательстве развивающихся стран существуют льготные условия, и, следовательно, их устранение должно осуществляться в реальные сроки с целью минимизации потрясений для хозяйствующих субъектов, работающих в этом режиме. Как уже отмечено, официальных заявлений о правовых последствиях не было, а было только упомянуто, что несоответствие установленным критериям может привести к росту отрицательных отзывов о рейтинге страны.

Республика Армения участвовала в вышеупомянутом процессе проверки и отбора, в результате которого в декабре 2017 г. страна оказалась в «сером списке» стран, не вполне соответствующих требованиям ЕС по налоговому законодательству, с тем условием, что в установленный срок существующие различия с критериями, утвержденными Советом ЕС, будут устранены.

Официальные заявления о возникающих правовых последствиях попадания страны в перечень юрисдикций, не соответствующих требованиям по налоговому сотрудничеству со странами ЕС, отсутствуют, но неофициально распространялись заявления о возможном сокращении источников финансирования, прерывании партнерства на разных платформах и о применении других подобных санкций. В этом контексте, в целях выхода из «серого списка», Правительство РА уже предприняло ряд действий. В частности, 25 января 2018 г. подписана многосторонняя Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам, которая находится на этапе ратификации. Срок реализации данного мероприятия назначен на конец 2019 г. Эксперты ЕС определили как дискриминационный режим положение о снижении ставок налога на прибыль для программ, реализуемых за пределами Армении крупными экспортерами и одобренных правительством, и предложили отменить льготы до 30 декабря 2018 г., одновременно предоставляя возможность компаниям, осуществляющим деятельность в данном режиме, работать до 30 декабря 2021 г. В связи с этим были внесены изменения в Налоговый кодекс Республики Армения, которые уже приняты Национальным собранием⁹, а проблемные льготы утратили свою силу. Армения взяла на себя обязательство присоединиться также к программе BEPS к 2019 г., и Правительство РА планирует привлечь дополнительное финансирование со стороны международных донорских организаций для выполнения этого обязательства. Следует также отметить, что членство в упомянутых организациях, в свою очередь, подразумевает проведение политики, принятой этими организациями, применение которой зачастую не может быть доступно заинтересованной половине развивающихся стран.

Тем не менее, несмотря на то что проведение налоговой политики в соответствии с нынешними тенденциями в области международного налогового сотрудничества может во многих случаях являться вызовом для развивающихся стран, правильно выбранные направления фискальной политики и сотрудничества с международными организациями в конечном итоге приводят к состоявшейся налоговой системе, конкурентоспособной на международном уровне и соответствующей международным стандартам, делая ту или иную страну привлекательной как для иностранных инвесторов, так и для предпринимательской деятельности. В данном контексте считаем, что международное налоговое сотрудничество, осуществляемое Правительством Республики Армения, в ближайшем будущем даст свои результаты и Армения войдет в число стран с конкурентоспособной и прозрачной системой налогообложения.

⁹ Закон РА ЗР-338-Н от 21 июня 2018 г. «Об изменениях и дополнениях в Налоговый кодекс от 4 октября 2016 г. ЗР-165-Н».

Библиография / References

1. Explanatory Statement. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD, 2015. Available at: <http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>.
2. Kasekende E. et al. Extractive Industries and Corruption: Investigating the Effectiveness of EITI as a Scrutiny Mechanism. *Resources Policy*, 2016, vol. 48, pp. 117–128. Available at: <https://doi.org/10.1016/j.resourpol.2016.03.002>.
3. Base erosion and profit shifting. OECD. Available at: <http://www.oecd.org/tax/beps/>.
4. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. OECD. Available at: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.
5. Джалчинов Дж., Рудоманов Н. Присоединение России к Многосторонней конвенции по выполнению мер, предусмотренных планом BEPS / Новости российского налогового и таможенного права. URL: http://www.russiantaxandcustoms.com/multilateral_convention/ [Dzhal'chinov Dzh., Rudomanov N. Russia's Accession to the Multilateral Convention on the Implementation of Measures Envisaged by the BEPS Plan. News of the Russian Tax and Customs Law. Available at: http://www.russiantaxandcustoms.com/multilateral_convention/ (In Russ.)].
6. Берберов А. Б., Милоголов Н. С. Налоговая политика при присоединении к многостороннему инструменту по имплементации BEPS: анализ подходов в России и зарубежных странах // *Налоги и налогообложение*. 2017. № 10. С. 27–44. [Berberov A. B., Milogolov N. S. Tax Policy when Joining the Multilateral Tool for Implementation of the BEPS: an Analysis of Approaches in Russia and Foreign Countries. *Nalogi i nalogooblozhenie — Taxes and taxation*, 2017, no. 10, pp. 27–44. DOI: 10.7256/2454-065X.2017.10.24463 (In Russ.)].
7. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Published on December 18, 2017. OECD. Available at: <http://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm/>.
8. Council Conclusions on the criteria for and process leading to the establishment of the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes (2016/C 461/02). EUR-Lex. Available at: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:52016XG1210\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:52016XG1210(01)).

O. A. Alaverdyan, N. R. Avetisyan

Modern Challenges of International Tax Cooperation and Armenia

Authors' affiliation:

Ori A. Alaverdyan (e-mail: ori.alaverdyan@minfin.am), Ministry of Finance of the Republic of Armenia, Yerevan 0010, Republic of Armenia

Nairuhi R. Avetisyan (e-mail: nairuhi.avetisyan@minfin.am), Ministry of Finance of the Republic of Armenia, Yerevan 0010, Republic of Armenia

Abstract

Obviously, that the main destination for vast majority of capital flows are countries with favourable conditions, particularly countries that apply low tax rates and provide preferential tax regimes. Because of this process, the outflow of capital occurs from non-offshore countries to law tax or offshore jurisdictions, which is considered as a harmful tax practice. The issue is more emphasized in developing countries, as the national tax authorities more often have not enough capacity to fight against tax fraud and tax evasion. Aiming to solve the mentioned issues the Organization of Economic Cooperation and Development together with G20 have joined efforts to set up new standards for tax control (OECD Global Forum). They also elaborate new rules that will ensure taxation of profits where economic activities are carried out and value is created as well as increase predictability, transparency and flexibility of international tax environment for business. The article analyzes the government activities of the Republic of Armenia to create a tax system that corresponds to the current trends in international tax cooperation.

Keywords:

international tax cooperation, base erosion and profit shifting, Global Forum, standard of tax transparency, beneficial ownership

JEL: F38, H26

<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2018-4-32-37>