



грошовому еквіваленті. У цьому є докорінна відмінність правової природи земельного податку і орендної плати за землю. Беручи до уваги окреслене вище та необхідність у посиленні ролі та підвищенні ефективності стимулювальної функції орендної плати, вважаємо за доцільне рекомендувати прискорити роботу, спрямовану на зменшення короткострокових договорів оренди землі, оскільки зазначена практика не сприяє збереженню земель, негативними проявами є також домінування натуральної форми оплати за оренду землі та низький розмір орендної плати.

Крім того, проведене дослідження дозволяє констатувати, що законодавче закріплення поняття «плата за землю» тісно пов'язане як зі збільшенням державних потреб у фінансових ресурсах, реформуванням податкової системи в цілому, так і з демонополізацією державної форми власності на землю, становленням та постійним зростанням кількості приватних земельних власників тощо.

### Список використаної літератури

1. Конституція України : від 28.06.1996 р. // Відомості Вер-

ховної Ради України. – 1996. – № 30. – С. 141.

2. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

3. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України / [кол. авторів] ; заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, 2010. – 516 с.

4. Шульга Т. М. Правове регулювання бюджетних доходів, пов'язаних з природокористуванням : дис. ... канд. юрид. наук / Шульга Т. М. – Х., 2008. – 191 с.

5. Земельний кодекс України : від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

6. З 2013 року державні акти на землю видаватися не будуть [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zemreforma.com.ua/proekt-u-zmi/84.html>

7. Берлач А. І. Організаційно-правові проблеми становлення орендних відносин в Україні : історія і сучасність / А. І. Берлач // Право України. – 1999. – № 2. – С. 15–18.

8. Про оренду землі : Закон України : від 06.10.1998 р. № 161-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

Стаття надійшла до редакції 30.04.2013 р.

УДК 336.227.3 : 341.232

Г. Д. Гамбаров,

к.ю.н., доцент кафедри міжнародного публічного права, Бакинський державний університет

## МЕХАНІЗМ МІЖНАРОДНО-ПРАВОВОГО СПІВРОБІТНИЦТВА У СФЕРІ БОРОТЬБИ З ОФШОРНИМИ СХЕМАМИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

*Статтю присвячено характеристиці міжнародно-правового співробітництва держав з метою обмеження практики використання офшорів платниками податків. Дану характеристику здійснено на прикладі ОЕСР як провідного центру відповідної співпраці. Звернено увагу також на окремі проблемні аспекти такого співробітництва.*

*Статья посвящена характеристике международно-правового сотрудничества государств с целью ограничения практики использования офшоров налогоплательщиками. Данная характеристика осуществлена на примере ОЭСР как ведущего центра соответствующего сотрудничества. Автор также обращает внимание на некоторые проблемные аспекты такого сотрудничества.*

*The article is devoted to the characteristic of international experience of cooperation in the field of anti-offshore regulation taking the example of OECD that is being developed since 1998. The author pays attention to some problem aspects of such cooperation and makes propositions for its improvement.*

**Ключові слова:** ОЕСР, офшор, співробітництво держав, оподаткування, ухилення від сплати податків.

Зменшення розміру дохідних частин бюджетів широкого кола держав унаслідок глобальної фінансової кризи змусило їх уряди докласти достатніх зусиль щодо посилення фіскальної дисципліни. Підтвердженням цьому слугує комюніке Восьмого засідання Форуму Організації економічного співробітництва і розвитку (далі – ОЕСР) з податкового адміністрування, у якому брали участь керівники податкових відомств 45 країн світу і на якому зазначалося таке: «Наше послання особам, які ухиляються від сплати податків, а також тим, хто сприяє ухиленню від сплати податків, просте: як би ви не намагалися сховатися – ми знайдемо вас» [1]. Така позиція керівників податкових відомств підкріплена ініціативами

ОЕСР щодо вдосконалення механізму обміну податковою інформацією, розкриття банківської таємниці у цілях оподаткування та обмеження ерозії податкових баз держав. У цьому контексті все більшу увагу урядовців привертає до себе практика недобросовісного виконання податкового обов'язку платниками податків через використання можливостей офшорних зон. Для боротьби з нею поступово впроваджується відповідний механізм міжнародно-правового співробітництва держав, який потребує належної характеристики та висвітлення.

Проблема використання офшорних зон у схемах ухилення від сплати податків перебуває у центрі уваги значного кола дослідників, які пред-



ставляють різні напрями наукового знання, серед яких варто назвати Р. Гордона, А. Денолта, К. Доггарта, Р. Мерфі, Р. Палана, К. Шаваньо та ін. Разом з тим у вітчизняній науці міжнародного права темі міжнародно-правового співробітництва у сфері боротьби з ухиленнями від сплати податків з використанням офшорних зон приділяється недостатня увага. Серед українських дослідників цієї проблематики насамперед варто виділити І. Г. Галкіна, О. І. Зоріну, Є. В. Локотарьова, В. М. Слепця, І. М. Удачину. Однак динамічний розвиток відповідного механізму співробітництва зумовлює потребу у доповненні та уточненні вже проведених досліджень для забезпечення відповідності їх змісту сучасним реаліям.

Основною метою статті є характеристика міжнародно-правового механізму співпраці держав з питань запобігання використанню офшорних зон недобросовісними платниками податків та його сучасних тенденцій розвитку.

Офшорні зони відомі світу ще з часів античності. Так, одним із прикладів офшору у сучасному розумінні у Стародавньому світі став острів Делос у II ст. до н. е. Провідним центром морської торгівлі у той час був о. Родос, який, завдяки географічному розташуванню забезпечив собі центральне місце у торгових операціях на східному узбережжі Середземного моря. З усієї морської торгівлі на його території стягувався двовідсотковий податок, за рахунок якого родосці обіцяли забезпечувати безпеку морських торгових шляхів. У відповідь на недружню поведінку родосців у війні з Македонією римляни заснували у безпосередній близькості від їх острова – на о. Делос – звільнений від оподаткування порт. Як наслідок, лише протягом першого року його існування податкові надходження на о. Родос зменшилися на 85 %, а в подальшому такий крок римлян призвів до втрати о. Родос статусу провідного центру морської торгівлі [2]. Наведений приклад змушує нас не погодитися з твердженням про те, що «виникнення офшорних територій, як економічного явища, припадає на кінець 50-х – початок 1960-х років» [3, с. 15]. Однак варто визнати те, що саме з цього періоду поступово зростає інтерес до функціонування офшорних зон, які в умовах інтеграції та глобалізації світової економіки відіграють особливу роль. Зокрема, «на сьогоднішній день близько 20 % усіх банківських операцій припадає на офшорні банківські зони» [4, с. 132].

Посилення негативних проявів функціонування офшорних зон та зростання їх впливу у глобальній економіці призвело до того, що з другої половини 1990-х років поступово розпочинається кампанія проти офшорних зон, ініційована ОЕСР, «Великою сімкою», Офісом ООН з контролю над наркотиками і запобігання злочинам та ЄС. Уперше проблема офшорів привернула до себе увагу на багатосторонньому рівні на міністерському саміті «Великої сімки» у травні 1996 року, за результатами якого ОЕСР пропонувалося підготувати доповідь про наслідки функціонування офшорних зон і можливі заходи щодо запобігання їм [5, с. 7]. З того часу

саме ОЕСР перебрала на себе функції «локомотиву» у кампанії боротьби з офшорними зонами.

У квітні 1998 року ОЕСР презентувала доповідь «Недобросовісна податкова конкуренція. Зростаюча глобальна проблема», у якій Комітет з фіскальних зв'язків ОЕСР відобразив своє бачення проблеми офшорів та можливі шляхи її вирішення. Як критерії ідентифікації податкових гаваней (офшорів) було запропоновано такі: 1) повна відсутність оподаткування або його номінальний характер; 2) неефективний обмін податковою інформацією з іншими державами; 3) недостатня прозорість операцій; 4) відсутність вимоги істотної діяльності для суб'єктів господарювання [5, с. 23]. Для боротьби з недобросовісною податковою конкуренцією з боку офшорів пропонувалися такі невідкладні заходи: 1) прийняття керівних указівок щодо шкідливих преференційних податкових режимів; 2) створення Форуму з недобросовісних податкових практик; 3) розробка переліку податкових гаваней протягом одного року з дня проведення першої зустрічі згаданого Форуму; 4) імплементація запропонованих у доповіді рекомендацій як на рівні національного законодавства, так і міжнародних договорів; 5) продовження роботи щодо недобросовісної податкової конкуренції [5, с. 9]. На особливу увагу заслуговує формування списку податкових гаваней, оскільки ті країни, які потрапляли до нього, мали бути піддані узгодженим санкціям з боку держав-членів ОЕСР [6, с. 36]. Такий список було підготовлено і презентовано у 2000 р. До нього потрапило 35 офшорних зон. Нині ОЕСР використовує навіть не один, а три списки: «білий» містить країни, які імплементували запропоновані ОЕСР стандарти, «сірий» – країни, які висловили намір приєднатися до стандартів ОЕСР, «чорний» – країни, які не приєдналися до стандартів ОЕСР. Про очевидний прогрес ОЕСР на шляху боротьби з офшорами свідчить той факт, що у квітні 2009 р. останні чотири країни були вилучені з «чорного» списку (Коста Ріка, Малайзія, Філіппіни, Уругвай) [7, с. 5].

Продовженням роботи щодо протидії офшорам стало заснування Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією, у рамках якого як держави-члени ОЕСР, так і інші держави активно співпрацюють у сфері розробки і впровадження загальноприйнятих стандартів прозорості та ефективного обміну у сфері оподаткування. Згадані стандарти вимагають: 1) обміну інформацією за запитом, якщо така інформація є «очікувано важливою» та необхідною для виконання вимог законодавства іншої договірної держави; 2) відсутність обмежень на обмін, спричинених банківською таємницею чи посиленнями на внутрідержавні податкові інтереси; 3) можливість отримання належної інформації та відповідних повноважень; 4) повага до прав платників податків; 5) суворе дотримання вимог конфіденційності щодо інформації, отриманої внаслідок обміну. Основним результатом такої співпраці стала розробка у 2002 р. Модельної угоди щодо обміну інформацією



у сфері оподаткування, яка станом на 2009 р. була використана для ведення перемовин щодо укладення понад 100 двосторонніх договорів про обмін інформацією [8, с. 3–5]. Крім того, з 2006 р. у рамках Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією готується щорічний огляд правових і адміністративних засад забезпечення прозорості та обміну інформацією більш ніж 80 країн.

Ініціатива щодо боротьби з офшорами отримала свій прояв і у вимірі міжнародних податкових договорів. У 2003 р. до Модельної податкової конвенції ОЕСР та коментарів до неї, на основі якої розроблено більш ніж 2 000 двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування, були внесені істотні зміни, спрямовані на запобігання неналежному використанню договірних переваг у схемах уникнення від оподаткування. Зокрема, змінені коментарі до ст. 1 і 10 Модельної податкової конвенції ОЕСР дозволили усунути невизначеність стосовно сумісності внутрідержавних правил запобігання уникненню від оподаткування і вимог міжнародних податкових договорів.

Окремо варто відзначити і активізацію роботи щодо посилення співпраці податкових органів з іншими правоохоронними структурами у контексті боротьби з фінансовими злочинами. Так, у Рекомендації щодо податкових заходів для посилення боротьби з хабарництвом іноземних посадових осіб у міжнародних господарських операціях (2009 р.) та Рекомендації щодо сприяння співпраці між податковими органами та іншими правоохоронними органами у боротьбі зі злочинами, які мають значний ступінь тяжкості (2010 р.) ОЕСР наполягає на посиленні співпраці та кращому обміні інформацією між різними правоохоронними структурами, які залучені до боротьби з фінансовими злочинами як на внутрідержавному, так і на міжнародному рівні [9, с. 72]. Безсумнівно, що робота у цьому напрямі дозволить підвищити ефективність боротьби з податковими правопорушеннями, у т. ч. і з використанням офшорних схем.

Робота щодо обмеження використання офшорних схем для зменшення рівня податкового навантаження не вичерпується лише окресленими напрямами. ОЕСР проводить постійну діяльність щодо розширення і поглиблення існуючих механізмів запобігання використанню офшорних схем. Одним із підтверджень цьому може бути активна дослідницька робота. Так, у 2012 р. було підготовлено доповідь «Ерозія бази та переміщення прибутків», у якій зверталася увага на використання низькоподаткових юрисдикцій для створення холдингів чи внутрігрупового фінансування компаній [10].

Як бачимо на прикладі ОЕСР, механізм міжнародно-правової співпраці з питань запобігання використанню офшорних зон недобросовісними платниками податків активно розвивається і поглиблюється, причому він поступово залучає до себе все більше держав. Подібна практика, на нашу думку, породжує цілий ряд дискусійних питань з міжнародно-правового погляду:

1. Обмеження на реалізацію суверенних по-

вноважень державами, що ідентифікуються як офшорні зони. Згідно зі ст. 1 Хартії економічних прав і обов'язків держав 1974 р. кожна держава має суверенне і невід'ємне право обирати економічну систему без втручання чи застосування сили або загрози ззовні в будь-якій формі. Масовий наступ на офшори не пропонує компенсаторів бюджетних втрат для офшорних зон, частина з яких об'єктивно не має іншого шляху залучення іноземних інвестицій, ніж створення сприятливих податкових умов. Наприклад, у 2002 р. на о. Джерсі до 90 % урядових доходів утворювали платежі від фінансового сектору [11, с. 20–21]. Крім того, створення дієвої податкової системи є доволі проблемним у подібних випадках і щодо витрат, пов'язаних з адмініструванням податків, особливо коли плановані податкові надходження можуть не перекрити таких витрат. Варто також додати, що в минулому майже всі країни світу були податковими гаванями [12, с. 99]. Звідси стає очевидним, що з погляду суверенітету малих острівних країн, які ідентифікуються як офшори, ініціативи ОЕСР по боротьбі з недобросовісною податковою конкуренцією є доволі сумнівними, оскільки становлять надмірне втручання у реалізацію ними суверенних прав, основним з яких є право на встановлення податкової системи відповідно до власних потреб.

2. Механізм прийняття ключових рішень у сфері боротьби з офшорними схемами ухилення від сплати податків. Як ми вже відзначали, основну роль у боротьбі з недобросовісною податковою конкуренцією відіграє ОЕСР. Вона представляє інтереси 34 найбагатших країн світу. Примітно, що вихідна точка кампанії по боротьбі з офшорами – доповідь «Недобросовісна податкова конкуренція. Зростаюча глобальна проблема» – була підготовлена Комітетом з фіскальних зв'язків ОЕСР, а тому лише гіпотетично можна припустити, що при проведенні самого дослідження враховувалися інтереси держав, які не є членами ОЕСР. У своїй подальшій роботі ОЕСР виявляв прагнення долучити якнайширше коло зацікавлених країн до обговорення відповідних проблем (наприклад, у межах Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією), але ключові рішення все-таки ухвалюються державами-членами ОЕСР. У цьому контексті більш обґрунтованими ініціативами можуть виглядати зміна статусу і підвищення ролі Комітету експертів ООН з питань співробітництва з податкових питань або створення Міжнародної податкової організації [13, с. 27]. Адже вони здатні забезпечити кращий діалог і справедливе представництво інтересів усіх зацікавлених держав, а не лише держав-членів ОЕСР.

3. Обмеження можливості захисту права на власність, закріпленого в Декларації прав людини 1948 р. Ми вже відзначали, що однією з переваг використання офшорів є забезпечення кращої захищеності відповідних активів від неправомірних посягань з боку інших суб'єктів господарювання, а іноді навіть і державних органів, особливо у країнах з авторитарним керівництвом або з високим рівнем



корупції. У підготовленому в 1998 р. дослідженні експерти Офісу ООН з контролю над наркотиками і запобігання злочинам визнавали: «Такі ж серйозні питання виникають і тоді, коли уряди вдаються до порушень прав людини. Протягом більшої частини двадцятого століття уряди держав по всьому світу шпигували за власними громадянами для забезпечення політичного контролю. Політична свобода може залежати від здатності приховати особисту інформацію від уряду» [14]. Звідси можна припустити, що широкий наступ на офшори може ускладнювати не лише мінімізацію податків, але й фінансування демократичних перетворень та захист права власності.

Еволюція механізму міжнародно-правового співробітництва держав у сфері боротьби з ухиленням від сплати податків дозволяє припустити, що в подальшому можливості ухилення від сплати податків з використанням офшорних схем будуть значно обмежені. Підставою для цього є досягнутий з 1998 р. прогрес у сфері забезпечення прозорості та ефективності обміну податковою інформацією, обмеження неналежного використання норм міжнародних податкових договорів та поступової відмови офшорних зон від практики недобросовісної податкової конкуренції. Разом з тим вважаємо, що для забезпечення стабільності відповідного механізму співробітництва має бути більше уваги зосереджено на врахуванні інтересів країн, що розвиваються.

#### Список використаної літератури

1. Коммюнике по итогам Восьмого заседания Международного форума по налоговому администрированию ОЭСР / Федеральная налоговая служба РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.nalog.ru/rub\\_mns\\_news/4172864/](http://www.nalog.ru/rub_mns_news/4172864/)
2. Adams C. Tax-Haven Tales / C. Adams. – Baltimor : Laissez Faire Books, 2011. – 132 p.
3. Удачина И. М. Офшорный сектор мировой экономики. Короткий обзор / Удачина И. М., Новицкий В. А., Борейко Н. М. – Импль : Национальный университет ДПС Украины, 2011. – 149 с.
4. Баула О. В. Офшорные банковские зоны как невидимый элемент современной глобальной экономики / О. В. Баула, А. В. Сачук // Экономический форум. – 2012. – № 2. – С. 132–139.
5. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue. – Paris : OECD, 1998. – 81 p.
6. Morriss A. Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against «Harmful Tax Competition» : Working Paper, the University of Alabama School of Law / A. Morriss, L. Moberg. – October 2011. – 54 p.
7. Gravelle J. Tax Havens : International Tax Avoidance and Evasion : Congressional Research Service / J. Gravelle. – January 2013. – 56 p.
8. Overview of the OECD's Work on Countering International Tax Evasion : A Background Information Brief, 21 September 2009 / OECD [Электронный ресурс]. – 27 p. – Режим доступа : [http://www.ecovis.com/fileadmin/user\\_upload/international/news/global/oecd-releases-overview.pdf](http://www.ecovis.com/fileadmin/user_upload/international/news/global/oecd-releases-overview.pdf)
9. OECD's Current Tax Agenda 2012. – Paris : OECD Publishing, 2012. – 162 с.
10. Addressing Base Erosion and Profit Shifting / OECD. – Paris : OECD Publishing, 2013. – 85 p.
11. Sikka P. The Role of Offshore Financial Centers in Globalization / P. Sikka [Электронный ресурс]. – 41 p. – Режим доступа : <http://cosmic.rtz.uni-hamburg.de/webcat/hwwa/edok03/f10351g/WP03-02.pdf>
12. Orlov M. The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis / M. Orlov // Intertax. – 2004. – Vol. 32. – Issue 2. – P. 95–111.
13. Recommendations of the High-Level Panel on Financing for Development: UN Doc. A/55/1000, 26 June 2001 [Электронный ресурс]. – 72 с. – Режим доступа : <http://www.un.org/esa/ffd/a55-1000.pdf>
14. Financial Havens, Banking Secrecy and Money Laundering: UN Office for Drug Control and Crime Prevention, 1998 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.imolin.org/imolin/finhaeng.html>

УДК 333-334

**М. В. Долгополова,**

*к.ю.н., доцент, заместитель заведующего кафедрой экономики и международного бизнеса, АНО ВПО «Международный банковский институт» (г. Санкт-Петербург)*

### ОБ ЭКОНОМИЧЕСКОМ АНАЛИЗЕ ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА РФ

*В статье рассмотрены существующие в российской науке представления об экономическом анализе права, высказано предположение о целесообразности использования экономического анализа не только по отношению к праву, но и к процессу его применения, который показывает эффективность реализации законодательных норм и судебных решений на практике (на примере налогового права и законодательства РФ).*

*У статті розглянуто існуючі в російській науці уявлення про економічний аналіз права, висловлено припущення про доцільність використання економічного аналізу не тільки щодо права, але і процесу його застосування, який показує ефективність реалізації законодавчих норм і судових рішень на практиці (на прикладі податкового права та законодавства РФ).*

*The article analyses the current views on the economical analysis of law in the Russian science and suggests to use it not only for the analysis of law, but also for the law enforcement analysis, which is supposed to fetch out the effectiveness of legal rules and court decisions in practice (in terms of tax law and tax legislation of Russia).*

**Ключевые слова:** *экономический анализ права, экономическая эффективность, анализ эффективности права и правовых норм, налоговое законодательство, правоприменение, судебная практика.*