

on the domestic market, the increase in the number of Russian companies that are competitive on the market, consequent unification of Russian and international trade standards. The result of these changes should be the creation of favorable competitive environment on the Russian market and the improvement of the quality of national goods. The author of the article points out that considerable negative consequences are least probable.

ОЭСР и офшорные финансовые центры

*Петченко М.А.**

*Семенко К.Н.***

Международно-правовое регулирование, развиваясь, вторгается в область отношений, регулируемых национальным правом и «все более эффективно гармонируется с национально-законодательным»¹ регулированием. В рамках международного финансового права, являющегося подотраслью международного экономического права, складывается комплекс международно-правовых норм, оказывающих регулирующее воздействие на офшорные финансовые центры, создание и деятельность которых регулируется национальным законодательством государств, создающих на своей территории льготные налоговые режимы. Как указывает проф. В.М. Шумилов «многие аспекты таких режимов также уже находятся «под руководством» международного права или могут быть интернационализированы в перспективе»². Проблематика развивающегося международно-правового регулирования деятельности офшорных финансовых центров, по нашему убеждению, требует более подробного изучения.

В рамках различных международных организаций в последнее время значительное внимание стало уделяться международно-правовому регулированию деятельности офшорных финансовых центров³. Это обусловлено глобальными масштабами проблем, которые зачастую сопровождают деятельность многих таких центров. Среди основных можно выделить отмыывание доходов, полученных преступным путем, финансирование терроризма, предоставление «удобного флага» для регистрации морских судов, пагубные налоговые практики и ряд дру-

* Петченко Максим Александрович – аспирант кафедры Международного права МГИМО (У) МИД РФ.

** Семенко Константин Николаевич – адвокат.

¹ Торкунов А.В. Россия и международное право: материалы международной конференции, посвященной 100-летию Ф.И. Кожевникова / Под ред. А.Н. Вылегжанина, Ю.М. Колосова, Э.С. Кривчиковой. М., 2006. С. 5.

² Шумилов В.М. Международное финансовое право. М., 2005. С. 45.

³ См. например: Международно-правовое регулирование деятельности офшорных финансовых центров. Петченко М.А. // Юрист-международник. 2006. № 2.

гих. Международный валютный фонд, ФАТФ, Форум финансовой стабильности, Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), деятельности которой в этой сфере посвящена настоящая статья, в той или иной степени задействованы в международно-правовом регулировании деятельности офшорных финансовых центров.

Организация экономического сотрудничества и развития, включающая 30 государств-членов, занимается в основном содействием укреплению экономик государств-членов, повышением эффективности производства, регулированием рыночных механизмов, расширением свободной торговли, содействием экономическому развитию государств⁴.

В коммюнике глав государств «Большой семерки», принятом на саммите в Лионе в 1996 г. была выражена озабоченность проблемой налоговых убежищ и высказано пожелание ОЭСР начать работу в этом направлении: «Глобализация создает новые вызовы в области налоговой политики. Налоговые схемы, имеющие целью привлечение финансовой и иной географически мобильной деятельности, могут создать пагубную налоговую конкуренцию между государствами, имеющую последствия в виде рисков искажения торговли и инвестиций, которые могут привести к эрозии национальных налоговых баз. Мы настоятельно призываем ОЭСР энергично действовать в этой области с целью установление многостороннего подхода, при котором государства могли бы действовать индивидуально и коллективно для ограничения распространения подобных (*пагубных налоговых*. – Прим. авт.) практик. Мы будем внимательно следить за прогрессом в работе ОЭСР, которая должна разработать доклад к 1998 г.»⁵.

В 1998 г. ОЭСР в докладе «Пагубная налоговая конкуренция: нарождающаяся глобальная проблема»⁶ (далее Доклад) определила факторы, которые такую конкуренцию составляют. В этом документе не ставится цель ликвидации налоговой конкуренции как таковой, в нем предпринята попытка установления определенных правовых рамок и правил, которые очерчивают границы допустимых налоговых практик. В частности, ОЭСР выделила четыре главных критерия отнесения налоговой конкуренции к пагубной, среди которых: 1) низкие либо нулевые налоговые ставки; 2) отсутствие прозрачности (транспарент-

ности); 3) отсутствие эффективного обмена информацией; 4) специальный режим (*ring-fencing regime*), который характеризуется изолированностью от внутренних рынков государства, предоставляющего льготный режим, например лишение налогоплательщиков-резидентов возможности пользоваться преимуществами льготного режима или запрещение компаниям, которые пользуются льготным режимом, вести бизнес на внутреннем рынке государства или территории, предоставившей такой льготный режим⁷.

Налоговые убежища (*tax havens*) и преференциальные налоговые режимы (*preferential tax regimes*), которые вместе составляют пагубные налоговые практики (*harmful tax practices*), создают негативные последствия в виде искажения финансовых и, косвенно, реальных инвестиционных потоков, подрыва целостности и справедливости налоговых отношений, изменения уровня соотношения взимаемых налогов и расходов на общественно-полезные цели, повышения административных расходов и т. д.

Некоторые правоведы-международники используют термин «нечестная налоговая практика»⁸, «вредоносная налоговая конкуренция»⁹, «губительная налоговая конкуренция»¹⁰. По нашему мнению, в данном случае корректнее переводить на русский язык английское слово “*harmful*” именно как «пагубная» применительно к налоговой конкуренции и практике.

Под пагубной налоговой конкуренцией понимается изменение государством в целом или на определенной части территории налогового режима, который в целях привлечения зарубежных инвестиций «отклоняется от принципов и норм налогообложения, принятых в цивилизованном мире»¹¹. К указанным принципам и нормам относится «соблюдение международных стандартов бухгалтерской и налоговой отчетности при подсчете прибыли (доходов) юридических и физических лиц, требования фискальной прозрачности всех проводимых

⁷ Tax Havens and Public International Law: The case of the Netherlands Antilles. Georges A. Cavalier. University of Geneva. www.law.bepress.com. P. 11.

⁸ См., например: Вахания В.В. Международные финансовые институты и контрольные механизмы. М., 2004, С. 339.

⁹ См., например: Бескаровайный Е.Л. Антиофшорное регулирование // Налоговый учет для бухгалтера. – 2006. № 4. С. 15.

¹⁰ Герасименко Н.В., Дирин А.А. Правовое регулирование международной налоговой конкуренции. // Законодательство и экономика. 2005. № 9.

¹¹ Там же.

⁴ Лабин Д.К. Международно-правовое обеспечение мирового экономического порядка. М., 2004. С. 126.

⁵ OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998. P. 7.

⁶ OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998.

хозяйственных операций, информационного обмена между различными национальными налоговыми администрациями, уголовной ответственности за налоговые преступления»¹².

Как указывается в Докладе, содержащиеся в нем рекомендации адресованы в равной мере как членам ОЭСР, так и государствам, не являющимся членами ОЭСР, а также их зависимым территориям. Доклад состоит из трех частей. В главе 1 проводится обзор основных принципов, лежащих в основе существующих международных договоренностей в сфере налогообложения: показано как глобализация оказывает влияние на эту область отношений. Глава 2 посвящена анализу критериев, которые позволяют сделать заключение о том, что налоговые убежища и некоторые льготные налоговые режимы являются пагубными и вызывают беспокойство правительств многих государств по поводу воздействия таких режимов на целостность их налоговой системы. В главе 3 рекомендуются для принятия некоторые меры противодействия налоговым убежищам и пагубным преференциальным налоговым режимам. Эти меры могут быть осуществлены путем изменения национальных законодательств, посредством международных налоговых соглашений, а также путем интенсивного международного сотрудничества¹³. Как указывает М. Орлов, «впервые влиятельная международная организация, представляющая самые могущественные развитые государства, попыталась сформулировать общие принципы для сосуществования государств с различными налоговыми системами»¹⁴.

Обзор рекомендаций. Рекомендации, выработанные в Докладе ОЭСР, можно разделить на три группы:

1. Рекомендации, направленные на совершенствование национального законодательства. Эти рекомендации указывают способы повышения эффективности различных мер противодействия, которые существуют в рамках национального законодательства.

2. Рекомендации, касающиеся налоговых соглашений. Данные рекомендации определяют способы обеспечения того, чтобы условия налоговых соглашений определенным образом не делали практику, составляющую пагубную налоговую конкуренцию, более привлека-

¹²Погорлецкий А.И. Налоговая конкуренция в современной системе мирохозяйственных связей // Финансовый мир. Вып. 2 / Под ред. В.В. Иванова и В.В. Ковалева. М., 2004. С. 284, 285.

¹³OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998. P. 11–12.

¹⁴The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis. Mykola Orlov. International tax. Volume 32, Issue 2. 2004. P. 104.

тельной или не были направлены на преодоление внутренних мер противодействия подобным пагубным налоговым практикам. Помимо этого, рекомендации второй группы определяют способы повышения эффективности использования положений об обмене информацией, включенных в налоговые соглашения.

3. Рекомендации, направленные на интенсификацию международного сотрудничества, определяющие новые направления, по которым государства будут действовать сообща против пагубной налоговой конкуренции.

Защитные меры. ОЭСР предоставила членам этой международной организации право предпринять защитные меры (defensive measures) в рамках национального законодательства или путем заключения налоговых соглашений, направленные на нейтрализацию негативных последствий, порождаемых пагубными налоговыми практиками.

В качестве возможных защитных мер были определены следующие:

- отказ от вычетов, освобождений, кредитов или других возможностей, связанных со сделками с несотрудничающими налоговыми убежищами или со сделками, при осуществлении которых используются преимущества их пагубных налоговых практик;

- требование о предоставлении всесторонней информации о сделках, в которые вовлечены несотрудничающие налоговые убежища, а также о сделках, при осуществлении которых используются преимущества их пагубных налоговых практик. Это требование должно подкрепляться существенным наказанием за неточное предоставление или непредставление информации о таких сделках;

- государства, не имеющие законов об управляемых иностранных компаниях, должны принять такое законодательство, а государства, принявшие такое законодательство, должны обеспечить исполнение этих норм, в соответствии с ограничением пагубных налоговых методов;

- отказ от любых исключений, которые могут осуществляться к применению наказаний за совершение сделок с участием юридических лиц, зарегистрированных в несотрудничающих налоговых убежищах, или сделок, при осуществлении которых используются преимущества их пагубных налоговых практик;

- установление налогов, взимаемых у источника получения дохода, на некоторые платежи, направленные резидентам несотрудничающих налоговых убежищ;

- проведение аудита и применение действий принудительного характера в отношении несотрудничающих налоговых убежищ или сделок, при осуществлении которых используются преимущества их пагубных налоговых практик;

- обеспечение применимости любых существующих и новых внутренних защитных мер против пагубных налоговых практик к сделкам с несотрудничающими налоговыми убежищами или со сделками, при осуществлении которых используются преимущества их пагубных налоговых практик;

- отказ от вступления в любые соглашения, касающиеся подоходного налога, с несотрудничающими налоговыми убежищами, и отношение к любым существующим соглашениям такого рода как к прекратившим свое действие, кроме случаев, когда будут выполнены определенные условия;

- отказ до определенной степени от вычетов и возмещения затрат в отношении пошлин и расходов, понесенных при учреждении или приобретении юридических лиц, инкорпорированных в несотрудничающих налоговых убежищах;

- установление «транснациональных» налогов или сборов на определенные сделки, в которые вовлечены несотрудничающие налоговые убежища.

Специалистами-международниками высказывались мнения о том, что некоторые из предложенных мер не соответствуют нормам международного права. Например, такая мера, предлагаемая в качестве защитной, как одностороннее расторжение соглашений с государствами, формально отвечающими критериям «несотрудничающего налогового убежища», предлагаемая ОЭСР, может являться нарушением статьи 54 Венской Конвенции о праве международных договоров¹⁵.

В юридической литературе нет ясности относительно того, являются ли предложенные ОЭСР защитные меры нарушением обязательств, связанных с членством в ВТО¹⁶.

Профессор Г. Моррис полагает, что инициативы ОЭСР, направленные на установление относительно эквивалентных режимов налого-

¹⁵ Coercing Cooperation from Offshore Financial Centers: Identity and Coincidence of International Obligations Against Money Laundering and Harmful Tax Competition. Benjamin R. Hartman. http://www.bc.edu/bc_org/avp/law/lwsch/journals/bciclrl/24_2/02_FMS.htm

¹⁶ См., например: WTO Compatibility of the OECD “Defensive Measures” Against “Harmful Tax Competition”. Roman Grynberg and Bridget Chilala. // The Journal of World Investment, September 2001. www.itio.org

обложения во всем мире путем ликвидации налоговых преимуществ, предоставляемых отдельными государствами, в частности офшорными финансовыми центрами, противоречат международному праву в соответствии с Резолюцией Генеральной Ассамблеи ООН № 2131 от 1965 г., которая ограничивает вмешательство во внутренние дела других государств¹⁷.

Некоторые специалисты полагают, что меры, предлагаемые ОЭСР, затрагивают противоречивый вопрос об их «соответствии принципам недискриминации и цели создания рынка Европейского Союза без налоговых барьеров»¹⁸.

В соответствии с докладом ОЭСР “The OECD project on harmful tax practices: the 2001 progress report” при применении защитных мер следует исходить из того, что согласованные защитные меры должны быть адекватными и направленными на нейтрализацию негативного эффекта от пагубных налоговых практик; применение защитных мер осуществляется по усмотрению государств индивидуально; каждое государство свободно в выборе такого вида защитных мер, который пропорционален и является адекватным степени негативных последствий, которые пагубная налоговая практика отдельного государства может потенциально причинить.

Для осуществления процесса контроля над имплементацией Руководящих принципов и Рекомендаций ОЭСР был создан Форум по пагубным налоговым практикам (Forum on Harmful Tax Practices – далее Форум) Как отмечается в Докладе, Руководящие принципы не налагают юридических обязательств. Форум является вспомогательным органом Комитета по финансовым вопросам, и все государства – члены ОЭСР участвуют в его работе. Для того чтобы Форум имел действительно глобальную перспективу в решении проблем, затронутых в Докладе, предполагается, что он будет участвовать в диалоге со странами, не являющимися членами ОЭСР. Форум докладывает о ходе своей работы непосредственно Комитету по финансовым вопросам, который, в свою очередь, когда это необходимо, доводит до сведения Совета ОЭСР. Мандат Форума подлежит пересмотру по истечении пяти лет

¹⁷ International Financial Regulations and The Rule of Law. By Dr. Gilbert NMO Morris. The Cambridge International Symposium on Economic Crime. September 9–16, 2001.

¹⁸ The Response of Tax Havens to Initiatives Against Harmful Tax Competition: Formal Statements and Concrete Policies. Maria Flavia Ambrosanio, Maria Serena Caroppo. Università Cattolica Del Sacro Cuore. Milan. N. 57. Ottobre 2004.

и впоследствии каждые три года, с тем, чтобы таким образом Комитет и Совет могли периодически оценивать эффективность его деятельности.

На Форум возлагалась задача по осуществлению мониторинга соблюдения Рекомендаций, выработанных ОЭСР. На основании рекомендации № 16 в качестве приоритетной на Форум возлагалась задача в течение года составить список «налоговых убежищ» в соответствии с выработанными критериями. Форум также отвечает за улучшение международного сотрудничества и оценивает эффективность соответствующих мер, предпринимаемых отдельными государствами.

Рекомендация № 15 содержит руководящие принципы в отношении пагубных преференциальных налоговых режимов в государствах, являющихся членами ОЭСР. Содержание вышеуказанных принципов сводится к следующим пунктам:

1. Воздерживаться от принятия новых мер или расширения сферы действия либо усиления существующих мер в налоговой сфере, административного или законодательного характера, которые отвечают критериям пагубной налоговой практики, определенной в Докладе.

2. Рассматривать существующие меры с целью определения тех мер в форме правовых норм или административных методов, связанных с налогообложением, которые составляют пагубные налоговые практики. Об этих мерах будет информироваться Форум.

3. Ликвидировать до истечения пятилетнего срока с даты, когда Руководящие принципы одобрены Советом ОЭСР, пагубные преимущества преференциальных налоговых режимов.

4. Каждое государство – член ОЭСР может обратиться к другим членам ОЭСР для оценки посредством Форума по пагубным налоговым практикам нормативно-правовых положений или административных практик, затрагивающих налогообложение, которые могут составлять пагубную налоговую практику на основании критериев, разработанных в Докладе. Форум может высказать свое мнение относительно этого вопроса, однако оно не является обязательным для исполнения.

5. Координировать через Форум свои внутренние действия, а также заключение международных соглашений, имеющих целью борьбу с пагубными налоговыми практиками, принятыми в других государствах.

6. Использовать Форум для поощрения государств, не являющихся членами ОЭСР, которые, тем не менее, будут придерживаться Руководящих принципов.

Однако не все члены ОЭСР согласились с выводами и рекомендациями, содержащимися в Докладе. Люксембург и Швейцария выступи-

ли со специальными заявлениями. В частности, Люксембург заявил, что не разделяет содержащееся в докладе мнение о том, что банковская тайна обязательно является источником пагубной налоговой конкуренции. Люксембург не может признать, что обмен информацией, который регулируется международными соглашениями и соответствующими национальными законами, будет рассматриваться в качестве критерия для определения пагубного преференциального налогового режима и налогового убежища. По мнению Люксембурга, Доклад создает впечатление, что его целью является не столько борьба с пагубной налоговой конкуренцией, сколько отмена банковской тайны. Люксембург убежден, что желаемая эффективность международного сотрудничества в борьбе против пагубной налоговой конкуренции требует укрепления взаимного доверия между государствами – членами ОЭСР, а также диалога с не членами этой международной организации. В этом контексте представляется важным, чтобы государства с зависимыми территориями более активно действовали, с тем чтобы эти территории фактически не остались в стороне от борьбы против пагубной налоговой конкуренции. Учитывая эти обстоятельства, Люксембург выразил свое несогласие с Докладом о пагубной налоговой конкуренции. Соответственно Люксембург не будет считать себя связанным обязательствами и рекомендациями в области борьбы с пагубной налоговой конкуренцией, содержащимися в Докладе¹⁹.

Швейцария в своем заявлении, указала на то, что Доклад признает, что каждое государство обладает суверенитетом в определении своей налоговой системы и что уровни налогообложения в разных государствах могут различаться. Вместе с тем то обстоятельство, что налоговые ставки в одном государстве ниже, чем в другом, рассматривается в Докладе как критерий в определении пагубных преференциальных налоговых режимов. Это приводит к неприемлемой защите государств с высоким уровнем налогообложения, что противоречит экономической философии ОЭСР. Швейцария считает законным и необходимым защищать конфиденциальность личных данных. В этом отношении Доклад и его рекомендации в некоторых аспектах противоречат швейцарской правовой системе. Принятый выборочный и репрессивный подход не дает территориям, для которых налоговая привлекательность является основой их экономики, стимула сотрудничать в регулировании условий конкуренции и не позволит поэтому бороться эффектив-

¹⁹ Ibid, Annex 2. Statement by Luxemburg. P. 74–75.

но с пагубными последствиями налоговой конкуренции, которая развивается вне всяких правил²⁰.

По этим причинам Швейцария не может согласиться с Докладом, как и не принимает рекомендации, в особенности рекомендации № 4, 7, 8, 14, 15. В итоге Швейцария считает себя «не связанной каким-либо образом Докладом и его рекомендациями»²¹.

Как справедливо отмечает М. Орлов, каждое государство по своему усмотрению решает, какую систему налогообложения оно предпочитает иметь, и любое вмешательство в эту сферу будет противоречить принципам международного права в равной мере, как и нынешней либерализации международной торговли товарами и услугами²².

По мнению Ричарда Хэя, «в мировой финансовой истории нет прецедентов свободно скоординированных усилий крупного масштаба по оказанию влияния (диктовке) законов примерно сорока офшорным юрисдикциям, многие из которых являются суверенными государствами. Вначале многие из офшорных государств попросту настаивали на том, что ОЭСР не имела никакого права или полномочия, чтобы принуждать их к изменению своего внутреннего законодательства. Эта точка зрения, конечно, верна, но она игнорирует тот факт, что ОЭСР не диктует изменения как таковые, а скорее требует изменений под угрозой применения санкций в отношении тех центров, которые не отвечают предъявленным ОЭСР требованиям»²³.

Некоторые специалисты отмечают, что данные инициативы ОЭСР «противоречат международным нормам и создают угрозу возможности суверенных государств самостоятельно определять свою налоговую систему. Предложение ОЭСР направлено на создание картеля, который устраняет или существенно сокращает конкуренцию между государствами с высокими налогами и государствами с низким налоговым бременем»²⁴. По мнению Маршалла Дж. Ланджера, «этот вопрос должен быть передан на рассмотрение ООН, МВФ либо ВТО, но никак не должен рассматриваться самоназначенным картелем по типу ОПЕК»²⁵. США, Великобритания и многие другие члены ОЭСР име-

ют законодательство, запрещающее предоставление информации иностранным государствам, и эти законодательные положения в той же мере не соответствуют предъявляемым ОЭСР требованиям, что и законы так называемых налоговых убежищ.

Высказываются созвучные вышеприведенному мнения о том, что действия ОЭСР нарушают международное право, в частности, они противоречат Резолюции Генеральной Ассамблеи ООН 2131 от 1965 г. и являются вмешательством во внутренние дела другого государства²⁶.

В январе 2001 г. на Барбадосе под председательством премьер-министра этого государства прошла встреча представителей ОЭСР и государств Британского Содружества, в которой приняли участие представители 13 государств – членов ОЭСР, 13 карибских государств – членов Британского Содружества, 5 государств Тихоокеанского содружества островов, а также МВФ, Всемирного Банка, Межамериканского банка развития, КАРИКОМа, Карибского банка развития. Результатом встречи стало создание совместной рабочей группы, в состав которой вошли как государства, являющиеся членами ОЭСР, такие как: Австралия, Франция, Ирландия, Япония, Нидерланды, Великобритания; так и Антигуа и Барбуда, Барбадос, Британские Виргинские острова, Острова Кука, Малайзия, Мальта и Вануату, которые не являются членами этой международной организации. Перед рабочей группой была поставлена цель разработать взаимоприемлемую форму, в которой может быть выражена приверженность того или иного государства улучшению транспарентности и эффективному обмену информацией в области налогообложения.

ОЭСР провела двусторонние и многосторонние консультации со всеми 35 государствами и территориями, которые попали в список, опубликованный в Докладе в 2000 г.

Тридцать три государства и территории заявили о своей приверженности улучшению транспарентности и эффективному обмену информацией в области налогообложения²⁷.

²⁰ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 1998. P. 77–78.
²¹ Ibid. P. 78.
²² Mykola Orlov. Op. cit. P. 95.
²³ *Offshore Financial Centres: The Supranational Initiatives*. Richard J. Hay. P. 5. www.itpo.org
²⁴ *Harmful Tax Competition: Who Are the Real Tax Havens?* By Marshall J. Langer. *Tax Note International*. December 18, 2000. P. 2.
²⁵ Ibid. P. 1.
²⁶ *The Loss of Sovereignty, the United Nations, and Offshore Financial Centres*. Dr. Gilbert N.M.O. Morris From *Tax Notes International* September 10 2001. P. 1297
²⁷ Ангилья, Антигуа и Барбуда, Аруба, Багамские острова, Бахрейн, Бермудские острова, Белиз, Британские Виргинские острова, Каймановы острова, Острова Кука, Кипр, Доминиканская республика, Гибралтар, Гренада, Гернси, Остров Мэн, Джерси, Мальта, Маврикий, Монтсеррат, Науру, Нидерландские Антильские острова, Ниуэ, Панама, Самоа, Сан-Марино, Сейшельские острова, Сент-Люсия, Сент-Китс и Невис, Сент-Винсент и Гренадины, Теркс и Кайкос, Американские Виргинские острова, Вануату.

Государства и территории, принявшие предварительные обязательства, также согласились применить клаузулу *standstill*, то есть не увеличивать масштабы существующих режимов, которые Форум определяет как составляющие пагубные налоговые практики; и клаузулу *roll back*, т. е. не вводить новые режимы, которые составляли бы пагубную налоговую практику. Эти государства и территории должны были разработать совместно с Форумом к 31 декабря 2001 г. приемлемый план, отражающий действия и мероприятия, которые государства и территории намереваются предпринять для выполнения своих обязательств, а именно обеспечить транспарентность, эффективный обмен информацией по всем вопросам, касающимся налогообложения, ликвидировать существующие режимы, которые привлекают компании, не осуществляющие коммерческую деятельность на территории государства регистрации, а также согласовать график для выполнения этих мероприятий.

К 31 декабря 2002 г. должен был быть обеспечен доступ для надзорных и налоговых органов к информации о бенефициарных собственниках компаний, партнерств и других юридических лиц, инкорпорированных в этих государствах и территориях, а также к информации о личностях принципалов трастов и фондов.

Эффективный обмен информацией между органами и лицами, осуществляющими расследование уголовных дел, связанных с налоговыми вопросами, должен был быть обеспечен к 31 декабря 2003 г. Также к этому сроку необходимо достигнуть транспарентности налоговой системы, основанной на правилах, отступающих от принятых законов и методов, конфиденциального управления и способности инвесторов договориться о ставках налогов, которыми будет облагаться его деятельность. Помимо этого, подлежат устранению ограничения, не позволяющие вести бизнес на внутреннем рынке компаниям, получившим льготный налоговый статус.

К 31 декабря 2005 г. должен был начаться эффективный обмен информацией между органами и лицами, осуществляющими расследование всех налоговых вопросов гражданско-правового характера. Ликвидация режимов “ring-fencing” должна была быть осуществлена к этому сроку.²⁸

²⁸ OECD, Framework for collective Memorandum Of Understanding (MOU) on eliminating harmful tax practices, 2000. www.oecd.org

К примеру, Правительство Каймановых островов направило в мае 2000 г. официальное письмо Генеральному секретарю ОЭСР о принятии обязательств, содержащихся в докладе «Пагубная налоговая конкуренция: нарождающаяся глобальная проблема». В нем это государство обязалось осуществить такие мероприятия (включая изменения в законодательстве), которые необходимы в целях устранения тех аспектов, на основании которых режим, предоставляемый Каймановыми островами, считается пагубным. Правительство Каймановых островов принимает обязательства, в частности в области эффективного обмена информацией по налоговым вопросам, транспарентности, а также устранения любых аспектов режимов финансовых и иных услуг, которые привлекают компании, не осуществляющие существенной деятельности внутри государства.

Каймановы острова обязуются в дальнейшем воздерживаться от:

1) введения каких-либо новых режимов, соответствующих определению пагубной налоговой практики в соответствии с Докладом ОЭСР;

2) модификации какого-либо режима, относящегося к сфере финансовых и иных услуг, которые в настоящий момент не являются пагубной налоговой практикой в соответствии с Докладом ОЭСР, однако после определенной модификации такие режимы могут попасть под определение пагубной налоговой практики в соответствии с Докладом ОЭСР;

3) укрепления или распространения возможностей любых существующих мер, которые в настоящее время составляют пагубную налоговую практику в соответствии с Докладом ОЭСР²⁹.

Острова Кука в официальном письме при принятии этих обязательств сделали ряд оговорок. В частности, этим государством было заявлено, что согласие Островов Кука заключить соглашения об обмене информацией с государствами – членами ОЭСР и обеспечении транспарентности основывается на том, что: 1) Острова Кука не будут включены в список несотрудничающих налоговых убежищ и не будут подвержены никаким защитным мерам; 2) Острова Кука имеют право защищать свой суверенитет, экономические интересы и налоговую независимость в любых будущих переговорах с ОЭСР; 3) Острова Кука будут приглашены к участию в полной мере и на равной основе в любых обсуждениях государствами – членами ОЭСР и государствами, а также терри-

²⁹ Cayman Islands Advance Commitment Letter. May 18, 2000. www.oecd.org

ториями, не являющимися членами этой организации, способа выполнения международно принятых стандартов и любых обязательств подобного рода; 4) Островам Кука будет предоставлена по запросу техническая помощь, которая может быть необходима для изменения внутреннего законодательства, правил и процедур, направленного на соответствие принятым обязательствам; 5) Ко всем государствам и территориям, включая членов ОЭСР, которые не выразили свою приверженность улучшению транспарентности и эффективному обмену информацией в области налогообложения либо не придерживаются стандартов, определенных в Докладе ОЭСР 1998 г., должны быть применены общие рамки защитных мер³⁰.

Еще большие оговорки были заявлены Гернси, чье правительство указало, что их обязательства должны рассматриваться на основании того, что: 1) Гернси уже имеет действующее законодательство, отвечающее предложениям ОЭСР в области обмена информацией при проведении расследования преступлений в сфере налогообложения; 2) поскольку существует национальное законодательство Гернси, регулирующее расследование мошенничества, преступлений, связанных с отмыванием доходов, полученных преступным путем, а также международное сотрудничество в этой сфере, представляется возможным уже сейчас осуществлять обмен информацией с некоторыми государствами, который может расцениваться как обмен информацией в области гражданских налоговых вопросов; 3) Гернси придерживается мнения, что государства и территории должны во все большей степени вовлекаться в процесс разработки новых международных стандартов, а также в процесс имплементации существующих и новых международных стандартов; 5) честная налоговая конкуренция во всех сферах предпринимательской деятельности служит на благо мировой экономике и не должна встречать препятствий³¹.

Еще одна важная оговорка, которая была сделана Гернси, касалась обязанности при заключении соглашений по обмену налоговой информацией предоставления полной взаимности, чтобы другая сторона такого рода соглашения имела те же самые или эквивалентные условия для обмена информацией, включая адекватную защиту против неуполномоченного раскрытия информации получающим государством или территорией. В этой связи должны в полной мере учиты-

ваться обязательства об обеспечении конфиденциальности счета, предусмотренные статьей 17 Международного пакта о гражданских и политических правах, а также статьей 8 Европейской Конвенции по правам человека и др.³²

Дальнейшая практика. Вслед за публикацией Доклада о пагубной налоговой конкуренции ОЭСР определила 47 государств и территорий, являющихся налоговыми убежищами. В 2000 г. шесть государств³³, являющихся, по мнению ОЭСР, налоговыми убежищами, сделали заявления о готовности внести соответствующие изменения в национальные законодательства, которые отвечали бы требованиям, предъявляемым ОЭСР. В июне 2000 г. ОЭСР разработала Доклад о прогрессе в определении и устранении пагубных налоговых практик³⁴, в котором были определены государства и территории, являющиеся налоговыми убежищами; была предложена процедура заявлений государствами о своей готовности устранить пагубные налоговые практики; были определены примерные рамки скоординированных защитных мер, направленных против негативных последствий, порождаемых пагубными налоговыми практиками. Данный доклад явился первым шагом в работе Форума по пагубным налоговым практикам, который был создан на основании доклада ОЭСР 1998 г. в качестве вспомогательного органа Комитета по финансовым делам. На Форум была возложена ответственность за мониторинг соблюдения указаний и рекомендаций, разработанных ОЭСР в 1998 г. в докладе о пагубной налоговой конкуренции³⁵.

В 2001 г. ОЭСР разработала новый доклад³⁶, в котором был отмечен определенный прогресс в работе с пагубными налоговыми практиками. По нашему мнению, одним из наиболее значительных изменений в концепции определения налогового убежища явился отказ ОЭСР от использования таких критериев, как отсутствие налогов либо существование номинальных налогов, а также отсутствие осуществления

³² Ibid.

³³ Каймановы острова, Бермудские острова, Кипр, Мальта, Маврикий, Сан-Марино.

³⁴ OECD, Towards Global Tax Co-operation. Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices.

³⁵ Coercing Cooperation from Offshore Financial Centers: Identity and Coincidence of International Obligations Against Money Laundering and Harmful Tax Competition. Benjamin R. Hartman. http://www.bc.edu/bc_org/avp/law/lwsch/journals/bciclr/24_2/02_FMS.htm

³⁶ The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report. www.oecd.org

³⁰ Commitment of the Cook Islands. 22 March 2002. www.oecd.org

³¹ Commitment of Guernsey. February 21, 2002. www.oecd.org

деятельности на территории того или иного государства либо территории. Как указывает ОЭСР, «критерий отсутствия налогов либо существования номинальных налогов не является эффективным сам по себе для определения налогового убежища. ОЭСР признает, что каждое государство имеет право определять, устанавливать прямые налоги или нет, и, соответственно, имеет право устанавливать соответствующие налоговые ставки»³⁷. ОЭСР указала, что заявления государств о своей приверженности должны быть сделаны в отношении транспарентности и эффективного обмена информацией, и только на основании этих двух, а не четырех критериев, как это осуществлялось до 2001 г., будет приниматься решение об отнесении того или иного государства или территории к «несотрудничающему» налоговому убежищу. Целью работы ОЭСР является заявление о приверженности транспарентности и эффективному обмену информацией как можно большего числа государств.

В соответствии с Докладом о прогрессе, достигнутом ОЭСР в работе с налоговыми убежищами 2001 г., «государство не будет считаться несотрудничающим если к 28 февраля 2002 г. заявит о приверженности транспарентности и эффективному обмену информацией»³⁸. Заявляя о своей приверженности транспарентности, государство соглашается с тем, что будут ликвидированы нетранспарентные особенности их налоговых систем, такие как правила, отличающиеся от установленных в самом государстве, и т.д. Требование большей транспарентности также включает в себя соответствие общепринятым стандартам бухгалтерского учета, аудита, сдачи предусмотренной законом отчетности о ведении хозяйственной деятельности компании. Необходимо иметь доступ к информации о бенефициарах в отношении собственности и к банковской информации.

Не менее важным является осуществление эффективного обмена информацией, и государство, выразившее готовность сотрудничать в этом направлении, должно обеспечить наличие правового механизма, который позволяет предоставлять информацию налоговым органам другого государства на основании запроса последнего. Помимо этого должны быть приняты меры, гарантирующие, что запрашиваемая и передаваемая информация используется строго в соответствии с целями, для которых она была запрошена.

ОЭСР развивает диалог с государствами и территориями, не попавшими в список налоговых убежищ и признанными сотрудничающими, при помощи Модельного соглашения об обмене информацией по налоговым вопросам (Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters); создания основы в рамках Форума для многосторонних консультаций с сотрудничающими государствами и территориями для обмена информацией. ОЭСР разработала две версии Модельного соглашения об обмене информацией по налоговым вопросам: двустороннюю и многостороннюю. Модельное соглашение касается всех прямых налогов и не ограничивается только лишь вопросами предоставления информации по запросу. В Соглашении указывается перечень оснований, в соответствии с которыми запрос на получение налоговой информации может быть отклонен. В частности, «запрашиваемая сторона не будет обязана предоставить такую информацию, которую запрашивающая сторона не сможет предоставить в соответствии со своим национальным законодательством и административными практиками»³⁹. Каждая договаривающаяся сторона должна обеспечить предоставление по запросу ее правомочными компетентными органами информации, которой располагают банки, иные финансовые учреждения и любые лица, действующие в качестве агентов или доверенных лиц. Это в равной мере касается информации о собственниках компаний, партнерств, трастов, фондов.

Соединенные Штаты Америки заключили с Каймановыми островами, Гернси, Джерси и Островом Мэн Соглашения об обмене информацией по налоговым вопросам на основе Модельного соглашения ОЭСР. Модельное соглашение было взято за основу при разработке в целом идентичного соглашения, заключенного между Антигуа и Барбуда и Нидерландскими Антильскими островами.

Решение проблемы пагубной налоговой конкуренции может быть найдено только путем проведения многостороннего диалога. ОЭСР, по нашему мнению, не способствует этому многостороннему процессу и вместо этого предпочитает односторонний подход. В мире мобильного капитала международные налоговые проблемы могут быть решены только путем многостороннего сотрудничества и международно-правового регулирования.

³⁷ Ibid. P. 7.

³⁸ Ibid. P. 36.

³⁹ Maria Flavia Ambrosanio, Maria Serena Caroppo. Op. cit. P. 21.

OECD and Offshore Financial Centers (Summary)

*Maksim A. Petchenko**

*Konstantin N. Semenko***

The article raises the controversial issues of using the features of offshore financial centers. The authors have made an attempt to highlight last initiatives of international organizations, particularly Organization for Economic Cooperation and Development, in regulation the activity of such offshore financial centers (tax havens). The Organization for Economic Cooperation and Development issued in 1998 report “Harmful tax competition: An emerging global issue” which defined key factors that constitute harmful tax competition. To address the problems caused by harmful tax competition OECD proposed to develop a list of tax haven which do not comply with international standards; to develop recommendations addressed both for members-states of OECD and non-members states and territories. This article demonstrates the progress made by tax havens in changing its legislation in order to comply with international standards and different opinions about legal grounds of such initiative of OECD under international law. Authors expressed opinion that complex of norms of international law, which regulates activity of offshore financial centers, is developing.

* Maksim A. Petchenko – post-graduate student of the Chair of International Law, MGIMO University MFA Russia.

** Konstantin N. Semenko – attorney at law.

ЭКОЛОГИЧЕСКОЕ ПРАВО

ЮНЕП – 35 лет. Сколько еще?

*Копылов М.Н.**

15 декабря 2007 г. исполняется 35 лет со дня принятия Генеральной Ассамблеей ООН в 1972 г. резолюции 2997 (XXVII) «Организационные и финансовые мероприятия по международному сотрудничеству в области окружающей среды», учредившей Программу ООН по окружающей среде (ЮНЕП). Из них около 20 лет в научных и политических кругах ведется активная дискуссия относительно правового статуса и места ЮНЕП в международном природоохранном сотрудничестве, а также предлагаются различного рода проекты по ее преобразованию в специализированную международную межправительственную экологическую организацию. Неоднозначность оценок работы ЮНЕП, а порой их диаметрально противоположность вместе с продолжающимся сползанием человечества в пропасть экологической катастрофы заставляют в очередной раз обратиться к анализу деятельности ЮНЕП с позиций экологического императива выживания человеческого общества и построения модели эколого-бескризисного социально-экономического развития, базирующейся на принципе обеспечения международной экологической безопасности.

Немного предыстории. Обсуждение вопросов, связанных со статусом и функциями предполагаемого международного органа (или организации) началось сразу после принятия резолюции Генеральной Ассамблеи ООН 2398 (XXIII) от 3 декабря 1968 г., в которой содержалось решение о созыве в 1972 г. Стокгольмской конференции по проблемам окружающей человека среды. Высказывались различные

* Копылов Михаил Николаевич – доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры международного права РУДН, академик РАЕН и РЭА.