

К созданию статистической основы

для измерения

налоговых и коммерческих

незаконных финансовых потоков



К созданию статистической основы

для измерения

налоговых и коммерческих

незаконных финансовых потоков



© Организация Объединенных Наций, 2024 год
Все права защищены по всему миру

Заявки на получение разрешения на частичное воспроизведение или фотокопирование просьба направлять в Центр выдачи разрешений в области авторского права по адресу: copyright.com.

Со всеми остальными запросами относительно прав и лицензий, включая производные права, просьба обращаться по адресу:

United Nations Publications
405 East 42nd Street
New York, New York 10017
United States of America
Email: publications@un.org
Website: <https://shop.un.org/>

Замечания, трактовки и выводы, изложенные в настоящем документе, представлены авторами и не обязательно отражают точку зрения Организации Объединенных Наций, ее должностных лиц или государств-членов.

Употребляемые обозначения и изложение материала на любой карте в настоящей работе не означают выражения со стороны Организации Объединенных Наций какого бы то ни было мнения относительно правового статуса той или иной страны, территории, города или района или их органов власти или относительно делимитации их границ.

Упоминание какой-либо компании или лицензированной технологии не означает одобрения со стороны Организации Объединенных Наций.

Настоящая публикация была отредактирована на контрактной основе.

Издание Организации Объединенных Наций, опубликовано Конференцией Организации Объединенных Наций по торговле и развитию.

UNCTAD/STAT/2023/5

eISBN: 978-92-1-358607-5

ВЫРАЖЕНИЕ ПРИЗНАТЕЛЬНОСТИ

Настоящий технический документ был подготовлен Дианой Камерини, Бояном Наставом и Амандин Рушенгузиминей из Статистической службы Конференции Организации Объединенных Наций по торговле и развитию (ЮНКТАД) под руководством Ану Пелтолы из Статистической службы ЮНКТАД. Настоящий документ отражает тесное сотрудничество и значительный вклад Сектора исследований и анализа тенденций Управления Организации Объединенных Наций по наркотикам и преступности (УНП ООН).

Кроме того, значительный вклад в подготовку глав 2, 3, 4, 5 и 6 внес Федерико Саллюсти, а в подготовку главы 4 — Мирослав Паланский. В работе над главой 4 документа также принимали участие Сяохань Ма, Клэ Энн Шауб, Агриппина Тчуенте Мвондо и Нур Барнат.

Кроме того, в основе данного технического документа лежит документ «Концептуальная основа статистической оценки незаконных финансовых потоков» (*Conceptual Framework for the Statistical Measurement of Illicit Financial Flows*), разработанный ЮНКТАД и УНП ООН в консультации с Международной целевой группой по статистической оценке незаконных финансовых потоков¹ и другими партнерами. Этой работе способствовали усилия по наращиванию потенциала, предпринятые совместно с региональными партнерами, в частности с Экономической комиссией для Африки (ЭКА), Экономической комиссией для Латинской Америки и Карибского бассейна (ЭКЛАК), Экономической и социальной комиссией для Азии и Тихого океана (ЭСКАТО) и Экономической и социальной комиссией для Западной Азии (ЭСКЗА). Свой вклад в изложенные в данной работе концептуальные и методологические разработки внесли проекты в Латинской Америке, Африке и Азии. Методы измерения налоговых и коммерческих незаконных финансовых потоков (НФП) были экспериментально проверены в Анголе, Бенине, Буркина-Фасо, Габоне, Гане, Египте, Замбии, Кыргызстане, Мозамбике, Намибии, Нигерии, Сенегале, Узбекистане и Южной Африке. Благодаря сотрудничеству с государствами-членами и организациями-партнерами были разработаны «Концептуальная основа» и методологии измерения НФП.

В настоящем техническом документе представлены результаты работы, проведенной под эгидой ЮНКТАД и УНП ООН как кураторов показателя 16.4.1 Целей в области устойчивого развития (ЦУР), касающегося *общего стоимостного объема входящих и исходящих незаконных финансовых потоков*, с особым упором на налоговые и коммерческие потоки.

Составители доклада выражают признательность Екатерине Черновой, оказавшей существенную поддержку в деле управления проектом, и Соне Блашье из Статистической службы ЮНКТАД за поддержку графических работ, а также Магали Штудер и Жилю Мори из ЮНКТАД за общий дизайн и оформление обложки.

¹ В состав Целевой группы входят эксперты-статистики из Бразилии, Ирландии, Италии, Перу, Соединенного Королевства, Финляндии и Южной Африки. В состав Целевой группы также входят эксперты международных организаций, обладающих признанным опытом в этой области: Экономической комиссии для Африки (ЭКА), Экономической комиссии для Латинской Америки и Карибского бассейна (ЭКЛАК), Экономической и социальной комиссии для Азии и Тихого океана (ЭСКАТО), Евростата, Международного валютного фонда (МВФ), Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Статистического отдела Организации Объединенных Наций (СОООН), Всемирной таможенной организации (ВТАМО), ЮНКТАД и УНП ООН.

СОДЕРЖАНИЕ

1 ВВЕДЕНИЕ	1
1.1 Незаконные финансовые потоки и ЦУР	2
1.2 Проблемы в области статистики.....	2
1.3 Поддержка измерений, оказываемая ЮНКТАД и УНП ООН	3
1.4 Структура технического документа	4
2 ПЕРЕХОД ОТ КОНЦЕПТУАЛЬНОЙ К СТАТИСТИЧЕСКОЙ ОСНОВЕ ДЛЯ ИЗМЕРЕНИЯ НАЛОГОВЫХ И КОММЕРЧЕСКИХ НФП	7
2.1 Статистическое определение незаконных финансовых потоков	8
2.2 Незаконные налоговые и коммерческие практики.....	12
2.3 Измерение незаконных финансовых потоков в рамках существующих статистических систем.....	17
2.3.1 Система получения доходов/управления доходами от налоговых и коммерческих незаконных финансовых потоков	18
2.3.2 Получение доходов и управление доходами в последовательности национальных счетов и платежного баланса	21
2.3.3 Как интерпретировать различные налоговые и коммерческие НФП в рамках рамочной основы операций получения доходов/управления доходами	25
2.3.4 Другие аспекты увязки со статистическими системами.....	30
2.4 «Дерево принятия решений» и информационная панель для увязки налоговой и коммерческой практики с типологией НФП	32
3 СОЗДАНИЕ ПОТЕНЦИАЛА ДЛЯ ИЗМЕРЕНИЯ НЕЗАКОННЫХ ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ	39
3.1 Основные источники данных.....	40
3.2 Практическое руководство для статистических органов.....	44
3.2.1 Выявление рисков незаконных финансовых потоков и информационных потребностей.....	45
3.2.2 Составление карты национальной системы учреждений	46
3.2.3 Обзор доступности данных и их отбор	49
3.2.4 Уровневая классификация и использование методов	50
3.2.5 Рабочее определение налоговых и коммерческих незаконных финансовых потоков для статистических целей	52
3.2.6 Составление и распространение оценок налоговых и коммерческих незаконных финансовых потоков	53
3.2.7 Рекомендации по пилотному формированию данных по налоговым и коммерческим незаконным финансовым потокам.....	55

3.3	Классификация для целей измерения незаконных финансовых потоков.....	57
4	ИЗМЕРЕНИЕ НАЛОГОВЫХ И КОММЕРЧЕСКИХ НЕЗАКОННЫХ ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ	63
4.1	Махинации со счетами в торговых операциях	64
4.1.1	Метод № 1: метод страны-партнера плюс	64
4.1.2	Метод № 2: метод ценового фильтра плюс	70
4.2	Выведение прибыли из под налогообложения	76
4.2.1	Метод № 3: распределение прибыли ТНК на глобальном уровне	76
4.2.2	Метод № 4: выведение прибыли транснациональными корпорациями в сравнении с сопоставимыми компаниями, не входящими в ТНК	84
4.3	Уклонение от уплаты налогов физическими лицами.....	88
4.3.1	Метод № 5: показатель потоков незадекларированных офшорных активов.....	90
4.3.2	Метод № 6: потоки офшорных финансовых активов по странам.....	95
4.4	Многоуровневая классификация методов и других подходов	99
5	ОТЧЕТНОСТЬ ПО ПОКАЗАТЕЛЮ 16.4.1 ЦУР	103
5.1	Агрегирование и пересечение при измерении связанных с избежанием налогообложения и торговлей незаконных финансовых потоков	104
5.2	Отчетность по показателю 16.4.1 ЦУР	110
6	ДАЛЬНЕЙШАЯ РАБОТА И ПРОГРАММА ИССЛЕДОВАНИЙ.....	113
6.1	Расширение национальных счетов для учета незаконных финансовых потоков.....	114
6.2	Куда двигаться дальше?	115
	Ссылки	117

1

ВВЕДЕНИЕ

1.1 НЕЗАКОННЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ПОТОКИ И ЦУР

Ежегодно организованная преступность и торговля незаконными товарами (например, незаконный оборот наркотиков или огнестрельного оружия), а также противоправные или незаконные связанные с избежанием налогообложения и торговлей практики приносят миллиарды долларов доходов в виде незаконных денежных потоков. Доходы от преступной деятельности могут переводиться за границу, часто в безопасные финансовые зоны. Они также могут отмываться и реинвестироваться на легальных рынках. Незаконные финансовые потоки (НФП), возникающие в результате незаконной деятельности, такой как преступность и коррупция, а также крупномасштабная организованная преступность, подрывают функционирование систем уголовного правосудия, сокращают государственные доходы, размывают налоговую базу и ослабляют государственные институты. Другие НФП, возникающие в легальной экономике, также могут отвлекать ресурсы, предназначенные для целей развития, препятствуя государственным и частным инвестициям и лишая легальную экономику важнейших ресурсов для устойчивого развития и экономического роста.

В Повестке дня в области устойчивого развития на период до 2030 года определены 17 Целей в области устойчивого развития (ЦУР), направленных на обеспечение справедливого и устойчивого развития для всех, и чтобы никто не был забыт. В ней также указывается, что сокращение НФП является одной из приоритетных областей, что отражено в задаче 16.4: «К 2030 году значительно сократить незаконные финансовые потоки и потоки оружия, активизировать деятельность по обнаружению и возвращению похищенных активов и вести борьбу со всеми формами организованной преступности». НФП также были определены в качестве глобального приоритета в Аддис-Абебской программе действий (United Nations, 2015) по финансированию развития, которая призывает удвоить усилия для существенного сокращения НФП с целью их окончательной ликвидации.

Несмотря на их важность, данные по показателю ЦУР 16.4.1 «Общий объем входящих и исходящих незаконных финансовых потоков» пока не представлены в полном объеме (United Nations, 2017b). Миру нужны сопоставимые и достоверные статистические данные по НФП, которые прольют свет на виды деятельности, секторы и каналы, наиболее подверженные незаконному финансированию, и укажут, где в приоритетном порядке следует предпринять действия по пресечению этих потоков. В 2017 году, когда Генеральная Ассамблея Организации Объединенных Наций приняла глобальную систему показателей ЦУР, Конференция Организации Объединенных Наций по торговле и развитию (ЮНКТАД) и Управление Организации Объединенных Наций по наркотикам и преступности (УНП ООН), являющиеся двумя совместными кураторами показателя 16.4.1, начали методологическую работу и широкие консультации по разработке статистических определений и методов измерения НФП.

1.2 ПРОБЛЕМЫ В ОБЛАСТИ СТАТИСТИКИ

В области статистики существует множество проблем, связанных с измерением НФП. Эти проблемы могут носить концептуальный, методологический и практический характер (например, ограниченность данных). Как отмечается в документе «Концептуальная основа статистической оценки незаконных финансовых потоков» (UNCTAD и UNODC, 2020) (далее — «Концептуальная основа»), отсутствие согласованной статистики по НФП приводит к неопределенности в отношении размеров и тенденций незаконных потоков, их происхождения и влияния на развитие. НФП могут существенно различаться по странам и регионам, а отсутствие единой системы делает невозможным их измерение.

Хотя «Концептуальная основа» успешно решает некоторые концептуальные задачи, в первую очередь обеспечивая первое в истории определение НФП для статистического измерения показателя 16.4.1 ЦУР, тем не менее различные концептуальные подходы и уровни охвата, применяемые в разных исследованиях, ограничивают обобщение данных по НФП для объединения в единую величину и обеспечения сопоставимости в пространстве и времени. У некоторых видов НФП могут наблюдаться совпадения и/или пограничные случаи, например пересечения между махинациями со счетами и отмыванием денег в торговых операциях; между уклонением от налогов и пограничными практиками, включая агрессивные действия во избежание налогообложения, даже если они концептуально ясны в соответствии с «Концептуальной основой». Это препятствует созданию надежной доказательной базы и затрудняет принятие политических мер по борьбе с НФП в национальном контексте и согласование общих политических целей на международном уровне.

НФП намеренно скрывают, и, поскольку они принимают различные формы и используют различные каналы, их трудно отследить. Проблемы измерения НФП в разных странах носят неодинаковый характер. Соответственно, различаются практики и подходы к оценке незаконной, ненаблюдаемой или иной экономической деятельности,

которая может приводить к возникновению НФП. Поэтому важно обеспечить пространство для решений с учетом специфики страны и гибкого применения методов в соответствии с общей рамочной основой. Поскольку измерение НФП, в силу их скрытого характера, невозможно осуществить путем прямого наблюдения этого явления, то вместо этого мы можем сосредоточиться на следах, оставляемых этой деятельностью в экономике, и на соответствующих данных.

Хотя пробелы в данных еще сохраняются, национальные статистические системы (НСС) уже собрали некоторые сведения, необходимые для измерения НФП, но данные для отслеживания НФП, как правило, рассредоточены по различным ведомствам. НФП также взаимосвязаны и частично совпадают, например взяточничество, связанное с незаконным оборотом наркотиков, или ценовые злоупотребления при совершении торговых операций, и это затрудняет конкретное измерение НФП. Чтобы избежать дублирования, необходим отдельный учет формирования доходов/управления доходами, соответствующий национальным счетам и другой статистической практике. Кроме того, статистические данные должны основываться на исключительных статистических классификациях. Национальные статистические управления (НСУ) обычно выступают в роли координатора НСС для облегчения сотрудничества и обеспечения функциональной совместимости данных, а также для разработки совместных практик в области статистических классификаций, методов и рамочных основ. Они также выступают в качестве координаторов формирования показателей ЦУР и могут объединить усилия необходимых заинтересованных сторон для измерения НФП.

Трудно, если вообще возможно, отслеживать и пресекать НФП без достоверных оценок, позволяющих эффективно нацеливать политические усилия. Данные по НФП могут служить основой для действий директивных органов, использоваться в научных исследованиях и аналитической деятельности, а также расширять возможности гражданского общества и правительств в построении более инклюзивного и справедливого будущего. Без надежных данных усилия могут быть потрачены впустую вследствие разногласий по поводу приоритетов и недопонимания того, какие НФП влияют на ту или иную страну, что может привести к неадекватной выработке и оценке политики, направленной на пресечение этих потоков. Благодаря концепциям и методам, разработанным ЮНКТАД и УНП ООН, страны могут максимально эффективно использовать имеющиеся у них данные и задействовать весь свой аналитический потенциал для отслеживания НФП в целях совершенствования своей политики.

1.3 ПОДДЕРЖКА ИЗМЕРЕНИЙ, ОКАЗЫВАЕМАЯ ЮНКТАД И УНП ООН

Являясь совместными кураторами показателя 16.4.1 ЦУР, ЮНКТАД и УНП ООН возглавляют глобальную методологическую работу по разработке статистических концепций и методов для оказания государствам-членам поддержки в измерении НФП в целях мониторинга прогресса в достижении цели 16.4. ЮНКТАД руководит методологической работой и укрепляет национальный статистический потенциал для измерения налоговых и коммерческих незаконных финансовых потоков, а УНП ООН уделяет особое внимание НФП, связанным с преступностью. На сегодняшний день 22 страны на трех континентах протестировали измерение НФП в соответствии с предложенными методологиями. Опыт показывает, что, хотя оценка НФП является сложной задачей, ее можно выполнить, и первые официальные оценки НФП, связанных с преступностью, были опубликованы в Глобальной базе данных показателей ЦУР (United Nations, 2023) в начале 2023 года.

На сегодняшний день 14 стран (12 — в Африке и 2 — в Азии) опробовали методы измерения отдельных видов налоговых и коммерческих незаконных финансовых потоков с использованием наборов данных, имеющихся в распоряжении таможенных или налоговых органов. Несколько стран подготовили предварительные неофициальные оценки НФП в результате махинаций со счетами в торговых операциях, проанализировав расхождения в таможенной отчетности между странами или аномальные цены в таможенных данных на уровне транзакций с использованием «Методологического руководства ЮНКТАД по измерению налоговых и коммерческих незаконных финансовых потоков» (*Methodological Guidelines to Measure Tax and Commercial IFFs*) (UNCTAD, 2021) (далее — «Методологическое руководство»). Первые мероприятия по измерению показывают, что махинации со счетами в торговых операциях влияют на торговлю различными товарами: например, напитками, нефтью, рудой в Буркина-Фасо; драгоценными металлами и камнями, электрооборудованием в Южной Африке (UNCTAD, 2023a). Хотя цифры указывают на миллиардные объемы НФП, следует отметить, что различия (торговых партнеров) в пространственном и временном охвате делают прямое сравнение неоправданным. Относительные показатели, такие как доля НФП в общем объеме (зарегистрированных) торговых операций, показывают, что эти величины далеки от незначительных: в некоторых странах НФП могут достигать половины объема официально зарегистрированных торговых операций.

В целях обеспечения возможности проведения измерений на национальном уровне ЮНКТАД и УНП ООН в период с 2017 по 2023 год провели 21 совещание экспертов, включая совещания в рамках Целевой группы ЮНКТАД–УНП ООН по статистическому измерению НФП (далее — Целевая группа), для разработки концепций и методов измерения НФП. В этой совместной работе по оценке прогресса в достижении показателя 16.4.1 ЦУР приняли участие более 500 экспертов. Кроме того, ЮНКТАД организовала совещания в рамках 11 международных мероприятий (с участием 868 человек) для повышения осведомленности о концепциях и методах измерения налоговых и коммерческих НФП, часто совместно с УНП ООН для обсуждения НФП, связанных с преступностью. В период с 2021 по июнь 2023 года ЮНКТАД и ее региональные партнеры, ЭКА и ЭСКАТО, провели 39 национальных семинаров-практикумов по оценке связанных с избежанием налогообложения и торговлей НФП в Африке и Азии. В общей сложности, в них прошли обучение 1919 человек, из которых 29 процентов — женщины. Неоднократно звучали просьбы о проведении обучения на национальном уровне и в конкретных странах, что свидетельствует о необходимости дальнейшей поддержки государств-членов.

Эта потребность в постоянном укреплении потенциала и поддержке путем передачи технических экспертных знаний со стороны ЮНКТАД и УНП ООН как организаций-кураторов, а также их партнеров, включая региональные комиссии Организации Объединенных Наций и их экспертов, была озвучена в последней резолюции, принятой в декабре 2022 года Генеральной Ассамблеей Организации Объединенных Наций (United Nations, 2022), призывающей к согласованным действиям и усилиям как на национальном, так и на международном уровне для обучения и отчетности по показателю 16.4.1 ЦУР с использованием рекомендованной методологии и для работы при взаимодействии с ЮНКТАД и УНП ООН.

При поддержке со стороны Целевой группы эти организации, совместно курирующие этот показатель, продолжают совершенствовать стандартизированные методологии измерения НФП, обеспечивая их согласование с другими соответствующими рамочными системами, такими как система национальных счетов (СНС) и платежный баланс (ПБ), с тем чтобы увеличить применимость статистики по НФП и повысить ее значимость для обеспечения устойчивого развития для всех. Такие тенденции (рассматриваемые с точки зрения связанных с избежанием налогообложения и торговлей НФП) изучаются и частично анализируются в данном техническом документе. Для разработки подходящих и надежных методов агрегирования данных в будущем потребуются дальнейшие практические исследования и применение в разных странах. Предстоящая работа в рамках нового проекта по Счету развития Организации Объединенных Наций «Измерение и пресечение незаконных финансовых потоков»² (*Measuring and curbing illicit financial flows*) (2023–2026 годы) включает продолжение усилий кураторов и оказание совместно с учреждениями-партнерами методологической поддержки государствам-членам в целях всестороннего измерения НФП.

1.4 СТРУКТУРА ТЕХНИЧЕСКОГО ДОКУМЕНТА

В настоящем техническом документе основное внимание уделяется усилиям ЮНКТАД и УНП ООН, курирующих показатель 16.4.1 ЦУР, а также усилиям их партнеров — региональных комиссий Организации Объединенных Наций и других экспертов в составе Целевой группы, по оказанию поддержки национальным ведомствам в осуществляемом ими статистическом измерении НФП. Представленные концепции относятся ко всем видам НФП, а методологические разделы посвящены налоговым и коммерческим НФП. Публикация «Создание статистической основы для измерения связанных с избежанием налогообложения и торговлей НФП», содержащая обзор и оценку концептуальных и методологических разработок³, представляет собой всеобъемлющее практическое руководство по применению методологий измерения в различных национальных условиях для формирования официальной статистики по НФП с целью предоставления данных по показателю 16.4.1 ЦУР. В таком качестве данный документ является основой для экспериментального тестирования и дальнейшей доработки с учетом результатов его применения в пилотных странах в рамках возглавляемого ЭКА проекта по Счету развития Организации Объединенных Наций «Отслеживание и пресечение незаконных финансовых потоков» (*Tracking and Curbing Illicit Financial Flows*). При методологической поддержке ЮНКТАД и УНП ООН проект осуществлялся в 2023–2026 годах региональными комиссиями Организации Объединенных Наций, ЭКА, ЭКЛАК, ЭСКАТО, ЭСКЗА, при поддержке ЕЭК.

Технический документ имеет следующую структуру: в главе 2 содержится обзор основных концептуальных элементов НФП и рассматривается переход к статистической основе. Если в начале главы речь идет о всех видах

² <https://unctad.org/project/measuring-and-curbing-illicit-financial-flows>.

³ Основано на документе «Концептуальная основа» (Conceptual Framework) (UNCTAD и UNODC, 2020) и проекте «Методологического руководства» (*Methodological Guidelines*) (UNCTAD, 2021).

НФП, как налоговых и коммерческих, так и связанных с преступностью, то затем внимание концентрируется только на налоговых и коммерческих НФП, и представляются концептуальные элементы и увязки с существующими статистическими системами для обеспечения измерения налоговых и коммерческих НФП; в главе 3 предлагаются практические рекомендации для национальных органов по измерению налоговых и коммерческих НФП; в главе 4 подробно описаны методики измерения налоговых и коммерческих НФП; в главе 5 рассматривается процесс агрегирования различных оценок в единую величину для отчетности по показателю 16.4.1 ЦУР, преимущественно с точки зрения налоговых и коммерческих НФП; а глава 6 завершается выводом о необходимости дальнейшей работы и дальнейших исследований. Приложения дополняют концептуальные и методологические части документа практическими инструментами и рекомендациями, включая пошаговое руководство по применению методов, и в ряде случаев содержат ссылки на доступные для скачивания материалы в онлайн-приложениях с «Методологическим руководством» (UNCTAD, 2021: Background documents) для непосредственного использования национальными органами.

2

ПЕРЕХОД
ОТ КОНЦЕПТУАЛЬНОЙ
К СТАТИСТИЧЕСКОЙ
ОСНОВЕ ДЛЯ
ИЗМЕРЕНИЯ НАЛОГОВЫХ
И КОММЕРЧЕСКИХ НФП

2.1 СТАТИСТИЧЕСКОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ НЕЗАКОННЫХ ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ

«Концептуальная основа» была одобрена государствами — членами Организации Объединенных Наций на пятьдесят третьей сессии Статистической комиссии Организации Объединенных Наций в марте 2022 года (UNSC, 2022). В этом документе НФП статистически определяются как «финансовые потоки, которые являются незаконными в силу своего происхождения, передачи или использования, которые отражают обмен активами и которые пересекают границы стран».

Таким образом, НФП имеют следующие характеристики.

- **Незаконные в силу происхождения, передачи или использования.** Поток активов считается незаконным, если он незаконно формируется (например, возникает в результате преступной деятельности или уклонения от налогов), скрыто передается (например, в нарушение валютного контроля) или используется в незаконных целях (например, для финансирования терроризма). Такой поток может быть законно получен, передан или использован, но он должен быть незаконным хотя бы в одном из этих аспектов. Некоторые потоки, которые не являются в строгом смысле незаконными, могут подпадать под статистическое определение НФП; например, трансграничное избежание налогов, которое подрывает налоговую базу страны, где был получен доход.
- **Обмен активами, включающий в себя не только чисто финансовые переводы.** Обмен активами включает обмен товарами и услугами, а также финансовыми и нефинансовыми активами. Например, незаконный трансграничный бартер, т. е. незаконный обмен товаров и услуг на другие товары и услуги, является распространенной практикой на нелегальных рынках и рассматривается как незаконный финансовый поток.
- НФП отражают **стоимостной поток за определенный промежуток времени** — в отличие от показателя запасов, который представляет собой накопление стоимости.
- **Потоки, пересекающие границу⁴.** Сюда входят активы, пересекающие границы, и активы, право собственности на которые переходит от резидента страны к нерезиденту, даже если эти активы остаются в той же юрисдикции.

НФП, сформировавшиеся в результате незаконной экономической деятельности, могут быть отмыты, чтобы последующие операции выглядели законными. Хотя потоки капитала незаконного происхождения следует рассматривать как НФП при пересечении границы, поскольку их источником является незаконная деятельность, тем не менее определить незаконное происхождение определенных финансовых потоков становится сложнее по мере увеличения расстояния от места их незаконного происхождения. НФП также могут возникать в результате законной экономической деятельности, но становятся незаконными, когда скрыто управляют ими или переводят их; например, в целях уклонения от уплаты налогов или финансирования незаконной деятельности.

НФП можно классифицировать с разных точек зрения: источники, каналы, воздействие, вовлеченные субъекты и мотивы. Полезная типология отдает приоритет аспекту, позволяющему принимать эффективные меры политики и, таким образом, обеспечивать связь с деятельностью, в результате которой возникают НФП. В этой связи на рисунке 1 показаны не сами по себе НФП, а лежащие в их основе виды деятельности, которые могут привести к возникновению НФП.

⁴ Предлагаемый подход к оценке «снизу вверх», описанный ниже, рассматривает внутренние незаконные финансовые потоки в том числе как часть нелегальной экономики. Эти потоки не подпадают под определение НФП для целей ЦУР 16.4.1, но имеют большое значение для понимания организованных трансграничных незаконных потоков.

избежание налогообложения (подробнее см. вставку ниже). Это может происходить за счет манипуляций с трансфертным ценообразованием, стратегического размещения долговых обязательств и интеллектуальной собственности, злоупотребления налоговыми соглашениями и использования гибридных инструментов и организаций. Такие потоки следует тщательно анализировать, поскольку они, как правило, возникают в результате законных деловых операций, и только незаконная часть трансграничных потоков относится к сфере НФП.

- **НФП с нелегальных рынков.** К ним относится торговля незаконными товарами и услугами, когда соответствующие финансовые потоки пересекают границы. Здесь в центре внимания — преступная деятельность, доход от которой образуется за счет обмена (торговли) незаконными товарами или услугами. Такие процессы часто предполагают определенную степень деятельности преступных сообществ, направленную на извлечение прибыли. К ней относятся любые виды незаконного оборота товаров, например наркотиков и огнестрельного оружия, или услуг, например незаконный ввоз мигрантов. НФП возникают в результате транснациональной торговли незаконными товарами и услугами, а также в результате трансграничных потоков, связанных с управлением незаконными доходами от такой деятельности.
- **НФП в результате коррупции.** В МКПС, на основе Конвенции Организации Объединенных Наций против коррупции (2004), определяется широкий круг преступных деяний, которые должны рассматриваться как коррупция. К ним относятся взяточничество, хищение, злоупотребление служебным положением, злоупотребление влиянием в корыстных целях, незаконное обогащение и другие деяния. НФП, связанные с коррупцией, возникают, когда экономическая прибыль от этих действий, прямо или косвенно, генерирует трансграничные потоки и когда финансовые активы переводятся через границу для совершения этих преступлений.
- **НФП в результате деятельности по типу эксплуатации и финансирования преступности и терроризма.** Деятельность по типу эксплуатации — это незаконная деятельность, связанная с принудительной и/или недобровольной передачей экономических ресурсов между двумя субъектами⁸. Примерами являются рабство и эксплуатация, вымогательство, торговля людьми и похищение людей. Во всех этих случаях основное внимание уделяется финансовой выгоде, которую получает человек (или группа лиц), эксплуатируя другого человека и/или лишая его части имущества. Кроме того, финансирование терроризма и финансирование преступности представляют собой незаконные, добровольные переводы средств между двумя субъектами в целях финансирования преступных или террористических действий. Когда соответствующие финансовые потоки пересекают границы стран, они представляют собой НФП.

⁸ В системе СНС такая деятельность считается непроизводительной, поскольку между участвующими субъектами нет взаимного согласия (United Nations et al., 2009).

Вставка 1 Проблемы, связанные с агрессивными действиями по избежанию налогообложения и незаконными финансовыми потоками

Особая концептуальная проблема состоит в том, чтобы определить, какие виды деятельности следует относить к незаконным, а какие — к законным. Примечательно, что в задаче 16.4 ЦУР говорится о «незаконных», а не о «противоправных» финансовых потоках. Агрессивные действия по избежанию налогообложения, в том числе транснациональными компаниями (ТНК), хотя обычно и являются легальными, могут истощать ресурсы и считаться незаконными. Включение избежания налогообложения в определение НФП создает некоторые сложности.

Во-первых, это стирает грань между законной и незаконной деятельностью. Отмечая, что граница между законной и незаконной налоговой практикой может быть нечеткой, Европейская комиссия (2017) описала непрерывный комплекс действий по переходу от законной оптимизации налогообложения к незаконному уклонению от уплаты налогов (см. рисунок 2). В данном контексте агрессивная оптимизация налогообложения описывается как «использование преимуществ технических особенностей налоговой системы или несоответствий между двумя или более налоговыми системами с целью снижения налоговых обязательств».

Рисунок 2. Агрессивные действия по избежанию налогообложения/налоговое планирование



Источник: Европейская комиссия (2017).

Во-вторых, вследствие этого недостаточно определенного (правового) барьера необходимо проявлять осторожность при сравнении различных направлений деятельности в разных организациях. ОЭСР, например, концентрирует работу в отношении НФП только на незаконных аспектах, но при этом в качестве члена Целевой группы признает, что в рамках «Концептуальной основы» агрессивные действия по избежанию налогообложения играют важную роль в развитии и как таковые должны рассматриваться в рамках Повестки дня в области развития на период до 2030 года и показателя 16.4.1 ЦУР. Кроме того, работа ОЭСР включает в себя борьбу с размыванием налогооблагаемой базы и перемещением прибыли (BEPS), которые осуществляются посредством выплаты процентов, стратегического размещения нематериальных активов, злоупотребления налоговыми соглашениями, искусственного избежания постоянного представительства и манипуляций с трансфертным ценообразованием, что представляет собой агрессивные действия по избежанию налогообложения согласно приведенному здесь определению (см. также главу 2.2).

Третья проблема, напрямую связанная с этим, заключается в недостаточной доступности данных, их ограниченной совместимости и недостаточной полноте. Это требует от предлагаемых методологий допущения определенных типов и моделей поведения субъектов, что, в свою очередь, делает их менее методологически обоснованными для статистического измерения НФП (см. главу 4). Международные источники данных все чаще позволяют проводить более детальный и тщательный анализ, например путем изучения статистических данных по странам, которые публикуются в открытом доступе в агрегированном и анонимизированном виде и могут быть проанализированы на уровне микроданных государственными органами стран (см. Bratta et al., 2021; Fuest et al., 2021, 2022), или микроданных налоговых деклараций национальных налоговых органов (например, Reynolds and Wier, 2016; Wier and Reynolds, 2018).

Наконец, проблемы могут возникнуть и в чисто лингвистическом аспекте: так, в ходе экспериментального тестирования в рамках проекта по Счету развития Организации Объединенных Наций в Азиатско-Тихоокеанском регионе⁹ выяснилось, что в официальном переводе IFF на русский язык (официальный язык Организации Объединенных Наций) слово «illegal» («противоправный») используется как прямой перевод слова «illicit» («незаконный») — и как таковое оно не может применяться в данном контексте. В настоящее время организационные кураторы и ЭСКАТО обсуждают возможность предоставления русскоязычным государствам-членам необходимых рекомендаций по решению этого вопроса с юридической и статистической точек зрения (т. е. обеспечения надлежащего и достаточного охвата феномена НФП в их усилиях по измерению).

⁹ <https://unctad.org/project/statistics-and-data-measuring-illicit-financial-flows-asia-pacific-region>.

2.2 НЕЗАКОННЫЕ НАЛОГОВЫЕ И КОММЕРЧЕСКИЕ ПРАКТИКИ

Налоговые и коммерческие НФП, как показано на рисунке 1, могут формироваться в результате незаконной коммерческой деятельности и уклонения от уплаты налогов, а также в результате законной экономической деятельности путем агрессивных действий во избежание налогообложения. Связанные с избежанием налогообложения и торговлей НФП могут возникать в нелегальной экономике, например в результате преступной деятельности или коррупции, а также могут формироваться в рамках легальной экономической деятельности, но становиться незаконными, когда финансовые потоки регулируются или переводятся незаконными способами; например, для уклонения от уплаты налогов или от валютного контроля или когда они используются для финансирования нелегальной деятельности. Сложность в определении того, какие виды деятельности следует считать незаконными или легальными, особенно очевидна в сфере избежания налогов — см. вставку 1.

Налоговые и коммерческие НФП могут включать как практики юридических лиц, так и договоренности физических лиц. К субъектам, чьи действия могут генерировать НФП и которые необходимо измерять, относятся 1) физические лица (граждане) и 2) юридические лица, включая отечественные компании и ТНК, а также трасты и фонды. Некоторые исследования посвящены только ТНК, что объясняется не только их возможностями участия, но и их огромным размером или масштабом генерируемых ими НФП. Следует обратить внимание на то, что различие между субъектами из развитых или развивающихся стран не имеет значения, поскольку и развивающиеся, и развитые страны подвержены влиянию налоговых и коммерческих НФП¹⁰.

Учитывая сложность различающихся национальных законов и практик, а также то, что измерение НФП является скорее статистическим, а не аудиторским или судебным мероприятием, невозможно определить сферу деятельности для измерения с точки зрения ее легальности. Таким образом, данный показатель построен на основе типологии моделей поведения, событий и видов деятельности, которые могут привести к возникновению НФП. В отношении незаконных видов деятельности мы применяем МКПС (UNODC, 2015), которая содержит статистическую классификацию и определение видов деятельности, многие из которых могут генерировать НФП, например деятельность по типу эксплуатации и терроризм, торговля людьми и коррупция, а также многие виды деятельности, связанные с налоговыми и коммерческими злоупотреблениями.

Что касается незаконной налоговой и коммерческой практики, то такие виды деятельности подразделяются на две категории, а именно: НФП в результате незаконной налоговой и коммерческой практики и в результате агрессивных действий во избежание налогообложения. В таблице 1 приведен примерный перечень видов налоговой и коммерческой деятельности, которые могут генерировать НФП, и указаны типы потоков.

Определение основных типов потоков¹¹, которые несут в себе признаки НФП, помогает создать рамочную систему измерения и определить соответствующие источники данных. Знание типов потоков может помочь выявить следы НФП в официальной экономике.

¹⁰ Поскольку НФП тесно связаны с вопросами развития в рамках Повестки дня на период до 2030 года, значительное количество эмпирических исследований налоговых и коммерческих НФП сосредоточено на развивающихся или менее развитых странах с низким уровнем дохода (например, публикации Carbonnier and Mehrotra, 2018; Ahene-Codjoe et al., 2020; Nolintha et al., 2020; WCO, 2018; Global Financial Integrity, 2019). Этот интерес наиболее ярко проявляется в отношении методов оценки НФП, основанных на махинациях со счетами в торговых операциях, которые сосредоточены на торговле сырьевыми товарами. Согласно работе Khan et al. (2019), страны, находящиеся на ранних этапах индустриализации, «структурно уязвимы» для НФП, связанных с торговлей.

¹¹ В некоторых публикациях называются каналами или средствами.

Таблица 1 Виды деятельности, которые могут генерировать налоговые и коммерческие незаконные финансовые потоки, и типы потоков

Категории	Виды деятельности	Потоки
<p>А.</p> <p>НФП в результате незаконной налоговой и коммерческой деятельности</p>	<p>A1 Деяния, нарушающие положения о государственных доходах [08041]</p> <p>A2 Деяния, нарушающие положения, регулирующие коммерческую или финансовую деятельность [08042]</p> <p>A3 Манипулирование рынком или операции с использованием конфиденциальной информации [08045]</p> <p>A4 Деяния, связанные с коммерческим мошенничеством [07019]</p> <p>A5 Прочие незаконные деяния в налоговой и коммерческой сфере [08049+]</p>	<p>F1 Перемещение материальных благ с целью уклонения от уплаты налогов, т. е. потоки, связанные с незадекларированными офшорными капиталами</p> <ul style="list-style-type: none"> ◦ Полностью незадекларированные (скрытые, например, в гарантирующих сохранение финансовой тайны юрисдикциях) ◦ Незадекларированные с помощью инструментов (фантомных корпораций или подставных компаний, налоговых убежищ) <p>F2 Махинации со счетами</p> <ul style="list-style-type: none"> ◦ Занижение/завышение цен ◦ Многократное выставление счетов ◦ Завышение/занижение сообщаемого количества ◦ Неправильная классификация тарифных категорий
<p>В.</p> <p>НФП в результате агрессивных действий по избежанию налогообложения</p>	<p>B1 Деяния, нарушающие принцип независимости контрагентов</p> <p>B2 Деяния, связанные со стратегическим размещением долговых обязательств, активов, рисков или прочей корпоративной деятельности</p> <p>B3 Прочие деяния, связанные с агрессивным избежанием налогообложения</p>	<p>F3 Махинации с трансфертными ценами</p> <p>F4 Перемещение долговых обязательств</p> <ul style="list-style-type: none"> ◦ Внутрикорпоративные займы ◦ Выплаты процентов <p>F5 Перемещение активов и интеллектуальной собственности</p> <ul style="list-style-type: none"> ◦ Стратегическое размещение интеллектуальной собственности ◦ Стратегическое размещение других активов ◦ Соглашения о распределении расходов ◦ Выплаты роялти

Источник: ЮНКТАД (2021).

Примечание: Виды деятельности в категории А основаны на категориях третьего уровня МКПС (с соответствующими кодами в скобках).

Основное внимание в таблице уделено трансфертам, а не источникам или способам использования НФП, которые представляют интерес при описании цепочки создания стоимости, связанной с созданием и управлением НФП. Более полный перечень видов деятельности будет представлен после разработки классификации НФП в результате агрессивных действий во избежание налогообложения. Отмывание денег, например, классифицируется как деяния, связанные с доходами от преступной деятельности, и, следовательно, охватывается методами измерения НФП в результате преступной деятельности¹². Аналогичным образом НФП в результате функционирования нелегальных рынков, на которых осуществляется торговля запрещенными товарами и услугами, попадают в категорию НФП в результате преступной деятельности. Они также могут использовать легальные торговые и банковские системы.

В МКПС описаны деяния и модели поведения, относящиеся к каждой категории, и приведены примеры соответствующих видов деятельности. Ниже перечислены возможные источники НФП, связанные с налоговой и коммерческой деятельностью.

- **A1** Деяния, нарушающие положения о государственных доходах (08041): деяния, нарушающие положения о таможенных сборах, налогообложении и других государственных доходах. К ним относятся уклонение от уплаты налогов и корпоративные правонарушения, такие как преступления, связанные с тарифами, налогообложением, уплатой налогов и пошлин, а также уход от регистрации для уплаты налога на добавленную стоимость или таможенных платежей или уход от перечисления средств, если это приводит к трансграничным

¹² Отмывание денег рассматривается здесь как услуга по легализации доходов, полученных преступным путем.

потокам незаконного финансирования. Пример: под эту категорию подпадают НФП в результате махинаций организаций со счетами или потоки, связанные с незадекларированными активами физических лиц.

- **A2** Деяния, нарушающие положения, регулирующие коммерческую или финансовую деятельность (08042): деяния, нарушающие положения, регулирующие коммерческую, промышленную или финансовую деятельность, включая конкуренцию и злостную неплатежеспособность; преступления, связанные с ввозом/вывозом; деяния, нарушающие торговые нормы, ограничения или эмбарго; уклонение от контроля за движением капитала или валютного регулирования; правонарушения в сфере инвестиций или акций (не равносильные мошенничеству). Пример: отказ в выдаче экспортной лицензии может превратить легального экспортера в нелегального из-за опасений финансовых потерь и, таким образом, привести к возникновению НФП.
- **A3** Манипулирование рынком¹³ или операции с использованием конфиденциальной информации¹⁴ (08045): незаконное манипулирование рынком или операции с использованием конфиденциальной информации, включая торговлю финансовыми продуктами на основе конфиденциальной информации (сделки инсайдеров); неправомерное разглашение связанной с рынком информации; злоупотребление связанной с рынком информацией; и ценовой сговор в той мере, в какой они генерируют налоговые и коммерческие НФП и приводят к потокам активов в офшорные зоны (F1) или к потокам в результате махинаций с ценообразованием (F2). Пример: манипулирование рынком и операции с использованием конфиденциальной информации могут быть связаны с махинациями в сфере ценообразования.
- **A4** Деяния, связанные с коммерческим мошенничеством (07019): если они не относятся к категориям A1–A3, они включают использование ложных весов для взвешивания; фальшивую бухгалтерскую отчетность; сокрытие или уничтожение денежных средств; и нелегальную/незарегистрированную деятельность в сфере торговли или профессии в той мере, в какой они генерируют налоговые и коммерческие НФП и приводят к потокам активов в офшорные зоны (F1) или к потокам в результате махинаций с ценообразованием (F2). Пример: фальшивая бухгалтерская отчетность может быть направлена на сокрытие незадекларированных офшорных активов или уклонение от налогообложения. Исключения: налоговое мошенничество подпадает под категорию A1 (08041).
- **A5** Прочие незаконные налоговые и коммерческие деяния: в соответствии с МКПС включают прочие деяния, нарушающие положения о государственном управлении или регулировании (08049), а также любую незаконную коммерческую деятельность и способы уклонения от уплаты налогов, не перечисленные выше.

Выделяются два основных потока, связанных с вышеуказанными деяниями: во-первых, вывод физическими лицами активов за пределы страны с целью уклонения от уплаты налогов, что приводит к появлению скрытого или незадекларированного офшорного капитала (F1), например в гарантирующих тайну вклада юрисдикциях или налоговых убежищах¹⁵. Такие потоки могут также скрываться с помощью таких инструментов, как подставные компании, где граница между категориями A и B размыта. Во-вторых, потоки в результате махинаций со счетами в торговых операциях (F2), включающие махинации в сфере ценообразования, неверное отражение в отчетности количества импортированных или экспортированных товаров или неправильную классификацию тарифных категорий торгуемых товаров или услуг¹⁶. Махинации в сфере ценообразования в торговле могут включать в

¹³ Манипулирование рынком определяется как заключение сделки, размещение заявки на торговлю или любое другое поведение, которое создает ложное или вводящее в заблуждение представление о предложении финансового инструмента или соответствующего контракта на наличный товар, спросе или цене на него; либо обеспечивает цену одного или нескольких финансовых инструментов или соответствующего контракта в отношении наличного товара на ненормальном или искусственном уровне (UNODC, 2015).

¹⁴ Операции с использованием конфиденциальной информации определяются как владение конфиденциальной информацией и ее использование посредством приобретения или реализации за свой счет или за счет третьего лица, прямо или косвенно, финансовых инструментов, к которым относится эта информация (UNODC, 2015). Этот термин используется как синоним сделки инсайдеров, согласно данным Европейского союза (2014).

¹⁵ По мнению Мерфи (Murphy, 2016), гарантирующие тайну вклада юрисдикции намеренно принимают нормы регулирования в интересах нерезидентов и для использования ими и намеренно создают юридически подкрепленную завесу тайны.

¹⁶ Взаимосвязь между реальной и финансовой экономикой следует тщательно изучить, поскольку эти типы экономики не обязательно движутся в противоположных направлениях: приток НФП не означает автоматического оттока (экспорта) товаров или услуг. Скорее, экспорт товаров может создавать как входящие, так и исходящие НФП. Экспорт товаров по заниженным ценам из страны А в страну Б представляет собой исходящий НФП для страны А (и входящий НФП

себя завышение или занижение цен, что приводит к неправильному указанию истинной цены в импортной или экспортной документации.

Определение видов деятельности и потоков, связанных с НФП, образованными в результате агрессивных действий во избежание налогообложения, для целей экспериментального тестирования является ориентировочным и основано на предыдущих работах, например по вопросам неформальной экономики (IMF, 2019), ненаблюдаемой экономики (OECD, 2002), избежания уплаты корпоративных налогов (Beer et al., 2018), агрессивной оптимизации налогообложения (European Commission, 2017) и по проблеме размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли (BEPS) (OECD, 2013, 2015). Под размыванием налогооблагаемой базы понимается уменьшение налогооблагаемой базы компании, что приводит к снижению уплачиваемых ею налогов, а под перемещением прибыли — вывод прибыли за пределы юрисдикций, в которых осуществляется деятельность, приводящая к получению этой прибыли (OECD, 2013). Согласно ОЭСР (2013), агрессивные действия во избежание налогообложения могут включать выплату процентов, стратегическое размещение нематериальных активов, злоупотребление налоговыми соглашениями, искусственное избежание создания постоянного представительства и манипуляции с трансфертным ценообразованием.

По аналогии с МКПС ЮНКТАД определяет первоначальные виды деятельности для категории В — НФП, связанные с агрессивными действиями во избежание налогообложения, представленные в таблице 1, — следующим образом.

- **В1** Деяния, нарушающие принцип независимости сторон: согласно действующей международной налоговой архитектуре, сделки между связанными сторонами должны осуществляться на базе цены, установленной с учетом принципа независимости сторон. Согласно ОЭСР (2017), сделки должны оцениваться так, как если бы они совершались между несвязанными сторонами, каждая из которых действует в своих собственных интересах. В тех случаях, когда компании используют махинации с трансфертными ценами между подразделениями ТНК (с разными ставками корпоративного налога), они отступают от принципа независимости сторон с целью вывода прибыли из-под налогообложения для избежания уплаты налогов.
- **В2** Деяния, связанные со стратегическим размещением долговых обязательств, активов, рисков или другой корпоративной деятельностью: они могут включать стратегическое размещение долговых обязательств, как отмечает ОЭСР (2013), с целью неправомерного сокращения доходной базы эмитента. С этой целью процентные расходы вычитаются из сформированного оборота, уменьшая налоговую базу (European Commission, 2017). В эту группу также входит перемещение интеллектуальной собственности в страны (подразделения ТНК) с более высокими ставками налога на прибыль, что уменьшает их налоговую базу за счет выплаты роялти. Прямые инвестиционные отношения через акционерный капитал или заемные средства обеспечивают связь ПИИ с выводом прибыли из-под налогообложения (UNCTAD, 2015).
- **В3** Прочие деяния, связанные с агрессивным избежанием налогообложения. В эту категорию входят любые другие деяния, направленные на агрессивное избежание налогообложения, которые не описаны и не классифицированы в категориях В1–В2.

Вышеупомянутые деяния, связанные с агрессивным избежанием налогообложения, могут привести к генерированию нескольких типов потоков, включая махинации с трансфертными ценами (F3), что может включать толкование принципа независимости сторон в пользу одной стороны или к его нарушению; потоки, связанные с перемещением долговых обязательств (F4) посредством внутрикорпоративных займов и связанных с ними процентных выплат, которые могут внешне проявляться как чрезмерные заимствования в странах с высокими налогами и кредитование в странах с низкими налогами; потоки, возникающие в результате стратегического размещения нематериальных активов, таких как интеллектуальная собственность (F5), в странах с низким уровнем налогообложения с целью снижения налогов на соответствующий доход и приращения капитала и вывода прибыли из-под налогообложения, например через выплаты роялти или соглашения о распределении затрат¹⁷.

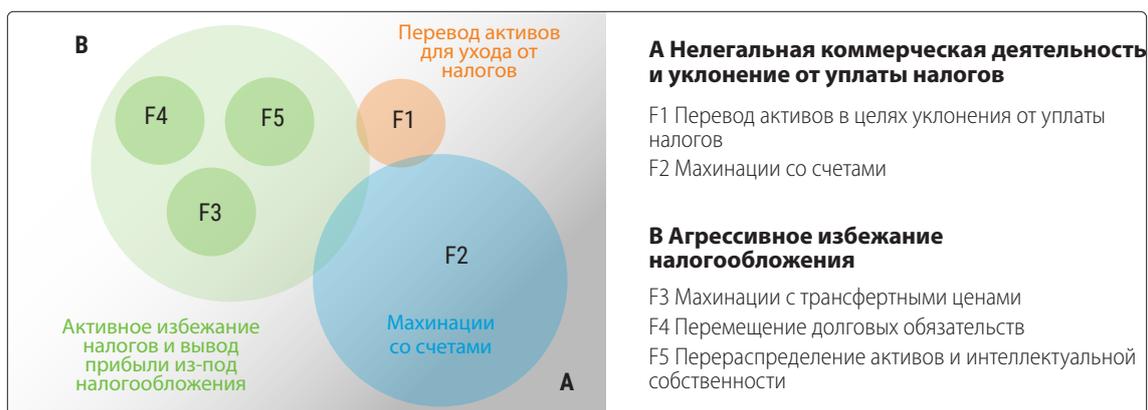
для страны Б); когда цена на один и тот же экспортный товар завышена, НФП становится входящим для страны А (и исходящим для страны Б).

¹⁷ Соглашение о распределении затрат — это договор между соответствующими сторонами, определяющий, как они будут разделять затраты на разработку нематериальных активов и как они оформят права на эксплуатацию нематериальных активов после их разработки (Dyregang and Markle, 2015).

Перемещению прибыли и формированию вышеупомянутых потоков НФП могут способствовать различные типы стратегий или местных условий (см. Beer et al., 2018), например злоупотребление налоговыми соглашениями¹⁸ или переводы через гибридные инструменты и организации (например, фантомные корпорации¹⁹, подставные компании²⁰, специальные юридические лица (СЮЛ)²¹, корпоративные инверсии²²).

Из всего вышесказанного можно выделить три основных типа потоков. Во-первых, перевод физическими лицами незадекларированных активов в офшорные зоны (F1); во-вторых, махинации юридических лиц со счетами в торговых операциях (F2); и, в-третьих, агрессивные действия по избежанию налогообложения или вывод прибыли ТНК из-под налогообложения (F3–F5) (рисунок 3).

Рисунок 3 Основные виды налоговых и коммерческих незаконных финансовых потоков



Источник: ЮНКТАД (2021).

Возможно, было бы полезно попытаться провести углубленное измерение различных типов потоков, связанных с перемещением прибыли (F3–F5), однако в настоящем документе предлагается обобщенная оценка такого перемещения прибыли.

¹⁸ Как отмечает ОЭСР (2015), при поиске наиболее выгодных налоговых соглашений компании, включая ТНК, получают доступ к более широкому спектру (потенциально несопадающих) налоговых систем и пар двусторонних налоговых соглашений, что создает возможности для «злоупотребления соглашениями». Поиск наиболее выгодных налоговых соглашений связан с неправомерным использованием соглашений об избежании двойного налогообложения (СДН), когда (юридическое) лицо действует через организацию, созданную в другом государстве, с основной или единственной целью получения льгот по соглашению, которые не были бы доступны такому лицу напрямую (HM Revenue and Customs of the United Kingdom, 2016).

¹⁹ Общепринятого определения фантомных фирм не существует. Организация «ONE» (2013) определяет их как «секретные компании или трасты, используемые международными преступниками и коррумпированными компаниями для сокрытия денежных средств, обмана правительств и выкачивания наличности, которая могла бы быть использована для финансирования здравоохранения, образования или инвестиций в жизненно важную инфраструктуру».

²⁰ По утверждению EPRS (2018), у подставных компаний в той или иной стране «нет (или мало) сотрудников, и/или нет (или мало) производства, и/или нет (или мало) физического присутствия». В этом исследовании, однако, отмечается, что четкого определения не существует; скорее, оно основано на исследованиях и выделяет три типа подставных компаний, одним из которых является СЮЛ.

²¹ МВФ (2018) определяет СЮЛ как «официально зарегистрированное и/или инкорпорированное юридическое лицо, признанное в качестве институциональной единицы, с отсутствующей или незначительной занятостью (максимум пять сотрудников), с отсутствующим или незначительным физическим присутствием и с отсутствующим или незначительным производством в принимающей экономике».

²² Корпоративная инверсия может происходить в форме слияния с иностранным юридическим лицом, в результате которого бывшая отечественная материнская компания становится дочерней компанией новой иностранной материнской компании (при этом акционеры первоначальной отечественной компании могут сохранить более 50 процентов акций новой корпорации) (Beer et al., 2018).

2.3 ИЗМЕРЕНИЕ НЕЗАКОННЫХ ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ В РАМКАХ СУЩЕСТВУЮЩИХ СТАТИСТИЧЕСКИХ СИСТЕМ

Включение измерения НФП в существующие статистические системы важно для обеспечения согласованности, полноты и общего качества оценок. Использование существующих статистических понятий и определений также позволяет повторно использовать данные статистических служб, что снижает затраты на формирование данных и нагрузку на респондентов. Кроме того, аналитические возможности оценок НФП можно расширить, если их можно будет увязать с другими статистическими данными для оценки их воздействия, например экономических или социальных последствий. Приведение в соответствие с текущей статистической практикой помогает странам освоить измерение НФП и способствует международной сопоставимости. Особое значение имеют две рамочные системы: система национальных счетов (СНС) и платежный баланс (ПБ).

В СНС 2008 года (United Nations et al., 2009) операция определяется как «экономический поток, представляющий собой взаимодействие между институциональными единицами по взаимному согласию»²³. В СНС каждая операция, удовлетворяющая принципу «взаимного согласия» сторон, должна быть включена в границы сферы производства, т. е. как производительная деятельность, независимо от того, является ли она законной или нет. Европейская комиссия (2018) подчеркивает, что все экономические явления, независимо от того, являются ли они законными или незаконными, необходимо включать в макроэкономическую статистику. Хотя только производительная деятельность создает добавленную стоимость, непроизводительная деятельность также может передавать стоимость от одного субъекта к другому.

Показатель по НФП должен измерять все НФП, независимо от того, считаются ли они производительной деятельностью или нет, и даже в случаях отсутствия взаимного согласия, например в случае растраты или кражи. По утверждению Европейской комиссии (2018), между уклоняющимся от уплаты налогов лицом и налоговой администрацией не существует взаимного согласия. Уклонение от уплаты налогов находится за пределами производственных границ СНС. Тем не менее операции, происходящие между уклоняющимся от уплаты налогов лицом и его контрагентом (например, посредством махинаций со счетами, уклонения от декларирования активов через «налоговые убежища»), осуществляются по взаимному согласию и могут происходить в рамках законной экономической деятельности. Для того чтобы увязать НФП с СНС и ПБ, важно знать, какие виды деятельности уже отражены в счетах, а какие — не отражены. Некоторые потоки, например по типу эксплуатации²⁴, которые выходят за производственные границы СНС, все же могут быть учтены в национальных счетах и статистике платежного баланса как «прочие потоки»²⁵.

Многие незаконные виды деятельности взаимосвязаны, например взяточничество, связанное с манипуляциями с ценами в торговле. Раздельный учет формирования доходов и управления доходами может помочь избежать некоторых видов потенциального дублирования и соответствовать СНС, платежному балансу и другим статистическим системам (UNCTAD and UNODC, 2020)²⁶:

- **формирование незаконного дохода** включает совокупность трансграничных операций, которые либо осуществляются в контексте производства нелегальных товаров и услуг, либо приносят незаконный доход субъекту в ходе непроизводительной незаконной деятельности; и
- **управление незаконными доходами** относится к трансграничным операциям, в которых незаконные доходы используются для инвестиций в финансовые и нефинансовые активы или для потребления товаров и услуг.

²³ Следует обратить внимание на то, что, как уже отмечалось в главе 2.3, экономическая деятельность отличается от экономической операции тем, что последняя подразумевает взаимное согласие.

²⁴ Деятельность по типу эксплуатации — это незаконная деятельность, которая влечет за собой принудительную и/или недобровольную передачу экономических ресурсов между двумя субъектами. Она не подпадает под сферу охвата СНС, поскольку между сторонами нет взаимного согласия (UNCTAD и UNODC, 2020).

²⁵ Европейская комиссия (2018) определяет прочие потоки как «подлинные экономические явления, отражающие изменения в активах и обязательствах между позициями на начало и конец периода, которые не обусловлены какими-либо операциями», что соответствует определению прочих потоков в СНС 2008 года.

²⁶ Хотя в настоящем техническом документе в данной и следующей главе этот вопрос рассматривается, однако для обеспечения его всесторонней увязки и интеграции с такими стандартами, как СНС и ПБ, необходима дальнейшая методологическая работа.

Формирование доходов может быть представлено тремя основными агрегированными величинами: валовым выпуском продукции, промежуточными расходами (или промежуточными затратами) и добавленной стоимостью (которая также представляет собой чистый доход для участников):

- **(незаконный) валовой выпуск продукции** — это стоимость незаконных товаров или услуг, произведенных за определенный период. Такая стоимость определяется как «количество — время — цена» (где цена — это, например, розничная цена на внутреннем рынке или экспортная цена, если товар экспортируется);
- **(незаконные) промежуточные расходы** — это стоимость (законных и незаконных) вводимых ресурсов, приобретенных для производства незаконных товаров и услуг за определенный период. Стоимость производственных ресурсов определяется как соотношение количества и цены (где цена — это, например, внутренняя цена, если товары покупаются у резидента, или импортная цена, если товары покупаются у нерезидента).

(Незаконная) добавленная стоимость/(незаконный) чистый доход — это экономический результат процесса производства. Эта величина определяется как валовой выпуск продукции минус промежуточные расходы. Она также представляет собой чистый доход (доход после учета затрат), полученный всеми участниками незаконной деятельности.

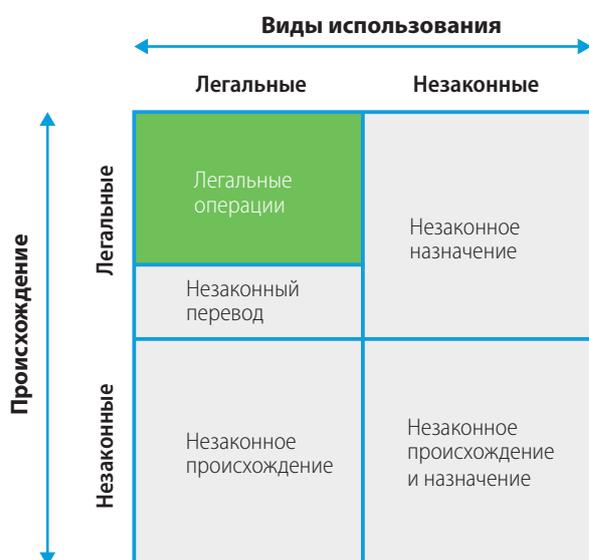
2.3.1 Система получения доходов/управления доходами от налоговых и коммерческих незаконных финансовых потоков

В данном разделе концепции получения доходов и управления доходами применяются в отношении незаконной налоговой и коммерческой практики, что также полезно для увязки с международными статистическими стандартами (т. е. СНС и ПБ).

НФП возникают в результате трансграничных операций, осуществляемых физическими лицами и/или корпорациями (т. е. экономическими субъектами), в которых обмениваемые ресурсы (т. е. сырьевые и другие товары, услуги, финансовые и нефинансовые активы) являются незаконными по происхождению и/или использованию или когда, хотя их происхождение и использование законны, способ передачи является незаконным.

Матрица происхождения/использования, представленная на рисунке 4, концептуально отражает процесс формирования НФП. За исключением зеленой части левого верхнего угла, другие виды операций генерируют НФП, поскольку они связаны с ресурсами, которые являются незаконными по происхождению и/или назначению или которые, хотя и являются законными, обмениваются по незаконным каналам. Эта схема может быть использована в качестве первого шага для интерпретации операций и их классификации в рамках выявления и измерения НФП.

Рисунок 4 Матрица происхождения/использования и формирование НФП



Источник: ЮНКТАД (2021).

В операциях могут быть задействованы различные виды ресурсов и обоснований: товары и услуги могут приобретаться либо для осуществления производственных процессов (т. е. промежуточного потребления), либо для потребления (т. е. конечного потребления), либо для инвестирования (т. е. инвестиций), где инвестиции, в свою очередь, могут включать как финансовые, так и нефинансовые активы.

Операции можно классифицировать по экономическим субъектам, объектам, функциям и т. д. Объединение операций в группы по функциям позволяет понять логику экономических операций, формирующих НФП, и представить их связно в рамках схемы происхождения/назначения.

Операции, которые осуществляют экономические субъекты (например, частные лица, корпорации, государственные органы управления), дают возможность, с одной стороны, определить объем дохода, которым они располагают, и, с другой стороны, определить, как этот располагаемый доход расходуется либо на конечное потребление, либо на инвестиции (сбережения).

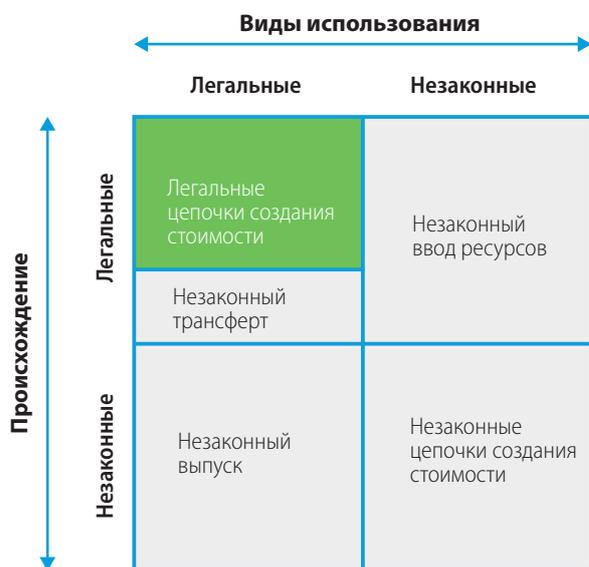
С этой точки зрения операции можно разделить на операции по получению дохода (ОФД) и операции по управлению доходами (ОУД) в зависимости от конечного результата операции (т. е. определения располагаемого дохода или определения способов использования располагаемого дохода).

В частности:

- ОФД включают все операции (и трансферты), которые приносят доход физическим лицам или корпорациям (например, промежуточное потребление, производство, заработная плата, проценты и дивиденды);
- ОУД включают все операции, связанные с использованием располагаемого дохода (например, потребление товаров и услуг, приобретение финансовых и нефинансовых активов и распоряжение ими).

Сопоставив определение ОФД и ОУД с матрицей происхождения/назначения, показанной на рисунке 4, можно получить две различные матрицы для интерпретации типов операций, которые могут генерировать НФП. На рисунке 5 показаны ОФД в матрице происхождения/использования.

Рисунок 5 Матрица происхождения/использования и операции по формированию доходов (ОФД)



Источник: ЮНКТАД (2021).

Могут возникнуть пять типов ОФД:

- легальные цепочки создания стоимости, когда и деятельность, производящая продукцию, и деятельность, использующая товар/услугу в качестве производственных ресурсов, являются легальными;
- незаконные трансферты, когда, хотя оба вида деятельности являются легальными, обмен осуществляется по незаконным каналам;
- незаконные цепочки создания стоимости, когда оба вида деятельности являются незаконными;
- незаконный выпуск продукции, когда деятельность, производящая такую продукцию, является незаконной, в то время как деятельность, использующая товар/услугу в качестве производственных ресурсов, является легальной;
- незаконный производственный ресурс, когда деятельность, производящая продукцию, является легальной, а деятельность, использующая товар/услугу в качестве производственного ресурса, — незаконной.

Рисунок 6, в свою очередь, показывает ОУД в матрице происхождения/использования, и здесь также можно выделить пять типов операций:

- легальные виды использования, когда и происхождение дохода (действия по производству и распределению), и его использование (потребленные товары/услуги и приобретенные активы) являются легальными;
- незаконные трансферты, когда, хотя и происхождение дохода, и его использование являются легальными, операция осуществляется незаконными способами;
- незаконные инвестиции/незаконное потребление, когда и происхождение дохода, и его использование являются незаконными;
- «загрязнение» денег/незаконное потребление, когда происхождение дохода легально, а его использование носит незаконный характер;
- отмывание денег/незаконное потребление, когда происхождение дохода носит незаконный характер, а его использование легально.

Рисунок 6 Матрица происхождения/использования и операции по управлению доходом (ОУД)



Источник: ЮНКТАД (2021).

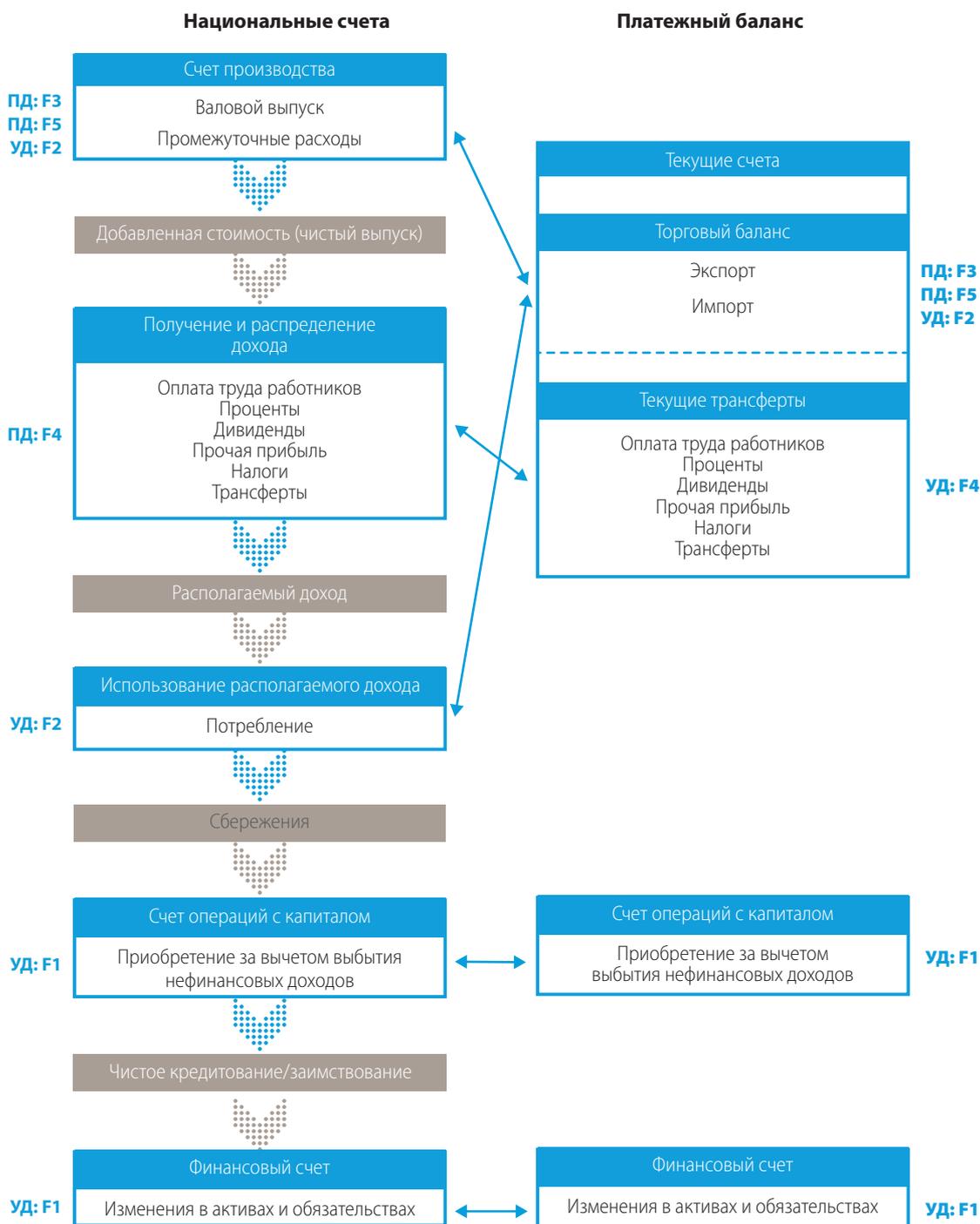
Каждый вид (легальной или незаконной) практики, генерирующий НФП, может быть классифицирован и интерпретирован. Они генерируют потоки, которые могут быть включены в таксономию в соответствии с характеристиками той или иной практики и характером операции с точки зрения объекта (т. е. легальных/незаконных товаров/услуг/активов) и функции (т. е. производства, распределения, потребления, инвестиций).

2.3.2 Получение доходов и управление доходами в последовательности национальных счетов и платежного баланса

Такое распределение ОФД/ОУД между СНС/ПБ и статистической основой для измерения НФП позволяет определить, как и где НФП включены (или должны быть включены) в СНС и ПБ. Более того, это также позволяет определить, каким образом различные практики, формирующие НФП, концептуально позиционируются (или должны позиционироваться) в последовательности счетов.

Как показано на рисунке 7, СНС имеет форму последовательности счетов, отражающих способ создания, распределения и использования добавленной стоимости субъектами-резидентами (также с учетом взаимодействия с нерезидентами) с целью изменения чистой позиции того или иного субъекта (или страны) по отношению к остальному миру. На этом рисунке четко обозначены ОФД или ОУД, а также связанные с ними потоки (как определено в таблице 1).

Рисунок 7 Последовательность счетов и основные статьи национальных счетов и платежного баланса



Источник: ЮНКТАД (2021).

В частности, счет производства представляет собой создание добавленной стоимости в результате выпуска продукции из некоей совокупности вводимых ресурсов. Счет получения и распределения доходов показывает, как добавленная стоимость распределяется между факторами производства в виде оплаты труда работников и различных видов прибыли (например, процентов, дивидендов, изъятий, смешанных доходов) с целью создания первичного дохода субъектов. Второй уровень распределения доходов связан с налогообложением и текущими

трансфертами, которые способствуют изменению распределения доходов между субъектами, определяя их располагаемый доход. Этот объем ресурсов может быть потреблен или выведен в сбережения, и выбор между этими двумя видами использования представлен в счете использования доходов. Сбережения участвуют в финансировании чистого приобретения нефинансовых активов (приобретение за вычетом выбытия), представленного в счете капитала. В этом контексте, если сбережения превышают объем ресурсов, необходимых для чистого приобретения нефинансовых активов, то возникает положительная финансовая позиция (чистое кредитование). И наоборот, если сбережения меньше заданной суммы, то возникает отрицательная финансовая позиция (чистое заимствование). Положительная или отрицательная позиция субъектов предполагает изменение объема их активов и обязательств, зарегистрированных в финансовом счете: чистое изменение (активы за вычетом обязательств) должно быть равным по сумме и согласованным по знаку по отношению к чистой позиции, возникающей из счета капитала.

Эта последовательность счетов может быть составлена для каждого субъекта-резидента (обычно в разбивке по институциональному сектору, который подразделяет резидентов по типологии) также с учетом взаимодействия резидентов с нерезидентами. В этом отношении платежный баланс является дополнением к СНС, поскольку в его рамках отношения между резидентами и нерезидентами рассматриваются по всей последовательности счетов. Действительно, как показано на рисунке 7, ПБ принимает форму аналогичной с СНС последовательности счетов, представляя собой способ взаимодействия резидентов данной страны с остальным миром.

Счет текущих операций платежного баланса включает все операции, связанные с производством, созданием и распределением доходов, а также с использованием располагаемого дохода. В частности, торговый баланс (экспорт минус импорт) включает операции, связанные с производственным счетом (например, экспорт продукции и импорт промежуточных ресурсов), а также с использованием располагаемого дохода (например, импортное потребление). Текущие трансферты включают трансграничные (входящие и исходящие) потоки, связанные с получением и распределением доходов (например, оплата труда нерезидентов, денежные переводы, выплата дивидендов или процентов нерезидентам). Счет операций с капиталом платежного баланса регистрирует трансграничные потоки, связанные с приобретением и выбытием нефинансовых активов, способствуя определению конечной позиции страны как чистого заемщика или чистого кредитора. Наконец, финансовый счет платежного баланса регистрирует финансовые операции, направленные на уравнивание реальной позиции данной страны по отношению к остальному миру.

В этих рамках трансграничное движение ресурсов (текущих, капитальных или финансовых) необходимо регистрировать, с тем чтобы определить относительное положение той или иной страны по отношению к остальному миру. Счета текущих операций и операций с капиталом платежного баланса показывают, каким образом трансграничные потоки способствуют формированию конечной позиции страны (как чистого кредитора или чистого заемщика). Финансовый счет платежного баланса указывает на способ, с помощью которого отрицательная позиция (чистое заимствование) финансируется за счет продажи (финансовых) активов за рубежом или, что симметрично, положительная позиция (чистое кредитование) финансирует приобретение иностранных (финансовых) активов.

Таким образом, СНС и ПБ представляют собой комбинированную основу, позволяющую регистрировать любые потоки ресурсов как во внутренней, так и в трансграничной перспективе. В частности, СНС содержит информацию, включенную в ПБ, и представляет собой общую рамочную основу с точки зрения страны. Структура этой комбинированной основы также позволяет определить конечную позицию каждого субъекта-резидента (или страны, как всей совокупности резидентов) с учетом их взаимодействия с субъектами-нерезидентами (или иностранным государством как совокупностью нерезидентов, проживающих в других странах).

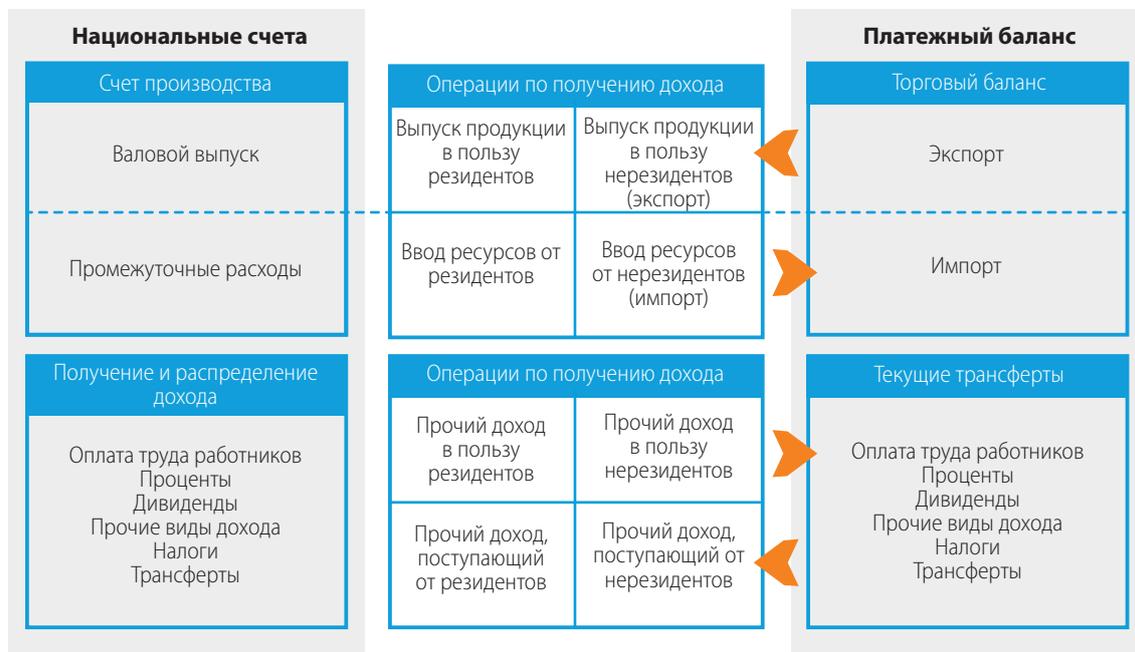
Если рассматривать в первую очередь получение дохода в СНС и ПБ, то ОФД относятся к операциям, связанным с производственной и распределительной деятельностью. В частности, ОФД включают операции, связанные с производственными процессами (например, продажа товаров и услуг, приобретение производственных ресурсов), а также с формированием и распределением доходов (например, выплата/получение процентов и дивидендов или другой формы прибыли, оплата труда работников, другие трансферты, включая трансферты с органами государственного управления).

Учитывая последовательность счетов, представленную в предыдущем пункте, ОФД можно разделить на две подкатегории — производственные и распределительные операции. В этом контексте на рисунке 8 показано, какие подкатегории ОФД включены в СНС и ПБ.

Операции, связанные с производственными процессами, включаются в счет производства в СНС (т. е. валовой выпуск, промежуточное потребление) и, если они связаны с обменом с субъектами-нерезидентами, — в торговый баланс ПБ (т. е. импорт, экспорт). Что касается НФП (оранжевые стрелки на рисунке 8), то здесь рассматриваются

только трансграничные операции, а направление потоков (входящих и исходящих) противоположно направлению движения товара/услуги (т. е. импорт порождает исходящие НФП, а экспорт — входящие НФП)²⁷.

Рисунок 8 ОФД и последовательность счетов в системе национальных счетов и платежном балансе



Источник: ЮНКТАД (2021).

Операции, относящиеся к распределительным действиям, вместо этого включаются в СНС в счет получения и распределения дохода (в соответствии с типом и направлением потока, например дивиденды, проценты), а если они связаны с обменом с субъектами-нерезидентами — в текущие трансферты в ПБ (в соответствии с типом и направлением потока, например дивиденды, проценты). Также в этом случае под категорию НФП попадают только трансграничные операции (оранжевые стрелки на рисунке 8), а направление потоков (входящие или исходящие) соответствует направлению соответствующего трансферта (например, выплата процентов порождает исходящие НФП, а получение дивидендов — входящие НФП).

Что касается управления доходами в СНС и ПБ, то под ОУД понимаются операции, связанные с использованием располагаемого дохода. Они включают операции, связанные с потреблением (т. е. приобретение товаров и услуг) и инвестициями (т. е. приобретение и выбытие финансовых и нефинансовых активов).

ОУД можно разделить на две подкатегории, в данном случае в зависимости от характера объекта операции (т. е. товары/услуги и нефинансовые активы или финансовые активы). На рисунке 9 показано, какие различные подкатегории ОУД включены в СНС и ПБ.

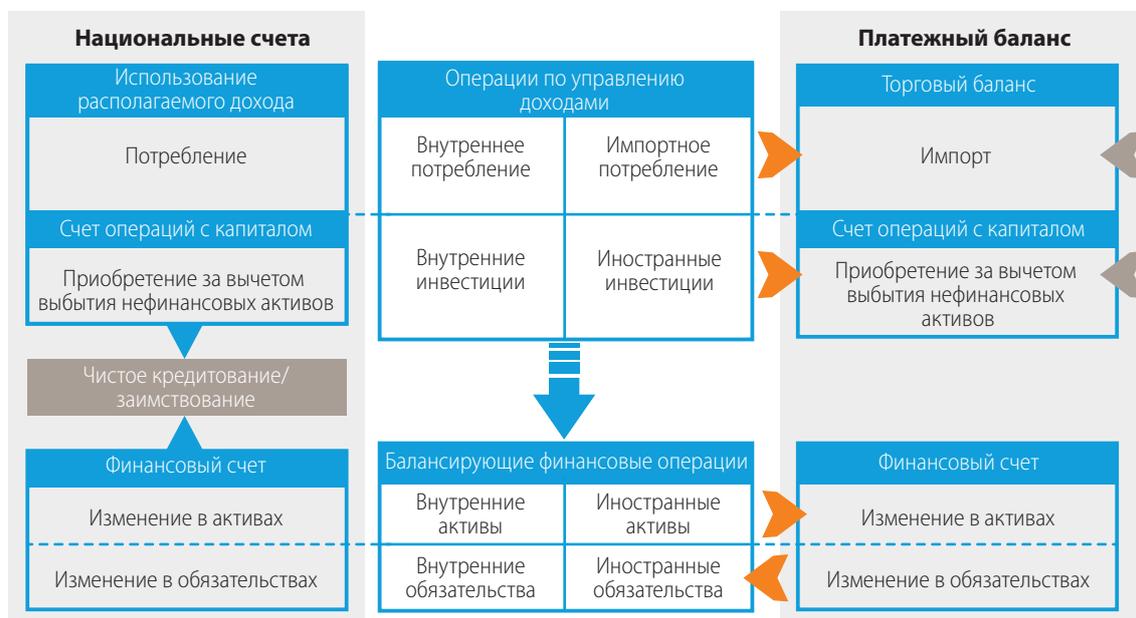
Операции, связанные с товарами/услугами и нефинансовыми активами, попадают в счет использования располагаемого дохода (т. е. потребления товаров и услуг) или в счет операций с капиталом (т. е. приобретения или выбытия нефинансовых активов) в СНС. Если в обмене участвуют субъекты-нерезиденты, операция также должна быть зарегистрирована в торговом балансе (т. е. потребление товаров и услуг) или в счетах операций с капиталом (приобретение нефинансовых активов) в ПБ.

В случае с НФП, когда анализируются только трансграничные операции, использование дохода (как потребление или инвестиции) порождает исходящие НФП (оранжевые стрелки в верхней части рисунка 9). Входящие НФП (серые

²⁷ Противоположное направление движения товаров/услуг и финансовых потоков следует рассматривать как общее правило, которое может быть изменено на противоположное в случае особых видов мошенничества, таких как махинации со счетами в международной торговле (см. ниже). Действительно, занижение сумм в счетах при экспорте приводит к возникновению исходящих НФП (даже если экспорт обычно связан с входящими финансовыми потоками), а завышение сумм счетов при импорте приводит к возникновению входящих НФП (даже если импорт обычно связан с исходящими финансовыми потоками).

стрелки в верхней части рисунка 9) возникают, когда субъекты-нерезиденты используют свои незаконные доходы для покупки товаров/услуг, произведенных в данной стране, или когда они приобретают нефинансовые активы (которые изымаются в виде инвестиций данной страной).

Рисунок 9 ОУД и последовательность счетов в системе национальных счетов и платежного баланса



Источник: ЮНКТАД (2021).

Операции, связанные с финансовыми активами, относятся к финансовому счету как в СНС, так и в ПБ (как изменения в активах и обязательствах). Операции с финансовыми активами и обязательствами являются финансовым аналогом всей совокупности реальных операций, осуществляемых резидентами (в том числе с нерезидентами), и выполняют также функцию балансировки их конечной позиции с точки зрения чистого заимствования/кредитования. Трансграничные операции с финансовыми активами генерируют НФП в соответствии с направлением сделки (т. е. входящие НФП при увеличении (уменьшении) обязательств (активов), исходящие НФП при уменьшении (увеличении) обязательств (активов))²⁸.

2.3.3 Как интерпретировать различные налоговые и коммерческие НФП в рамках рамочной основы операций получения доходов/управления доходами

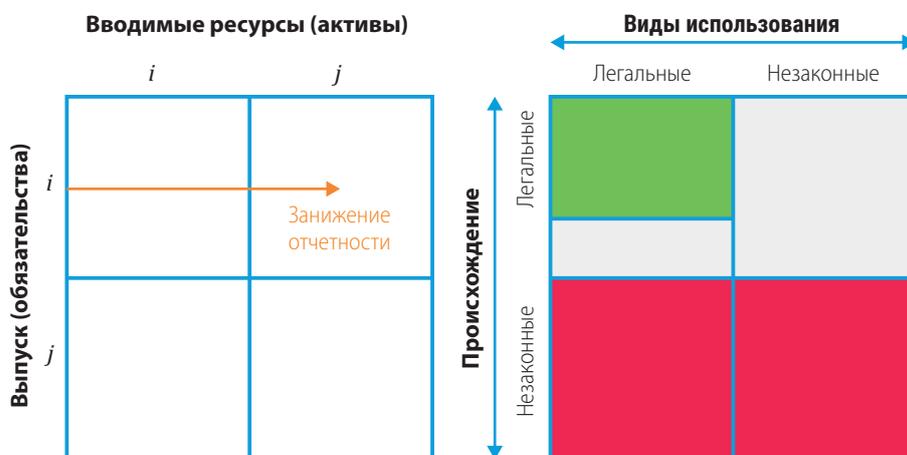
В данном разделе рассматривается, как различные виды незаконной налоговой и коммерческой практики, порождающие НФП (согласно определению, приведенному в таблице 1), можно классифицировать и интерпретировать в рамках ОФД/ОУД и где могут быть зарегистрированы (или где уже зарегистрированы) соответствующие потоки в СНС и ПБ. В рамках указанных ниже категорий анализируются пять видов потоков.

Незадекларированные активы в офшорных зонах (F1)

Незадекларированные активы, находящиеся в офшорных зонах, связаны с махинациями с отчетностью о нефинансовых и/или финансовых активах с целью занизить размер активов, которыми владеют резиденты стран с более высоким уровнем налогообложения (страна *i*) в странах с более низким уровнем налогообложения или менее прозрачной финансовой системой (страна *j*). В левой части рисунка 10 представлены входящие и исходящие данные о незадекларированных ценностях в офшорных зонах.

²⁸ Обусловленные внешними факторами изменения в стоимости активов и обязательств (например, прирост капитала, изменение стоимости облигаций) в данном анализе не рассматриваются.

Рисунок 10 Неадекларированные активы в офшорных зонах (F1)



Источник: ЮНКТАД (2021).

Занижение отчетности по финансовым и/или нефинансовым активам относится к операциям, в ходе которых эти ресурсы были приобретены резидентами страны i в качестве способа использования своих доходов, и соответствующий поток, таким образом, попадает в категорию ОУД. Если обратиться к таксономии, представленной на рисунке б, то занижение данных о ценностях, находящихся в офшорных зонах, может относиться к разным категориям в зависимости от характера как дохода, так и инвестиций.

Неадекларированные активы в принципе могут быть как легальными, так и незаконными, в то время как доход, финансирующий их приобретение, является незаконным по определению (в противном случае не было бы стимула для занижения отчетности). Следовательно, неадекларированные активы в офшорных зонах, могут быть отнесены к двум нижним частям классификационной матрицы ОУД (см. правую часть рисунка 10): отмывание денег (когда неадекларированный инвестируемый актив является легальным) или криминальные инвестиции (когда неадекларированный актив является незаконным). Что касается направления потоков, то неадекларированные активы в офшорных зонах порождают входящие НФП для страны j (страны, которая продает актив) и исходящие НФП для страны i (страны, которая приобретает актив).

Операции с неадекларированными ценностями связаны с приобретением и выбытием финансовых и/или нефинансовых активов. В этой связи с точки зрения СНС их следует регистрировать в счете капитала или финансовом счете, в зависимости от того, идет ли речь о нефинансовых или финансовых активах, причем то же самое относится к ПБ.

Махинации со счетами в торговых операциях (F2)

Махинации со счетами в торговых операциях происходят, когда легальные операции между торговыми партнерами неправильно отражаются в отчетности для фискальных и контрольных органов с целью перемещения денежных средств между странами (или уклонения от уплаты таможенных пошлин). В частности, если взять страны i и j , то можно выделить четыре сценария на основе характеристик возможной асимметрии при выставлении зеркальных счетов:

$$IMP_i > EXP_j \text{ (завышение сумм в счетах при импорте);}$$

$$EXP_i < IMP_j \text{ (занижение сумм в счетах при экспорте);}$$

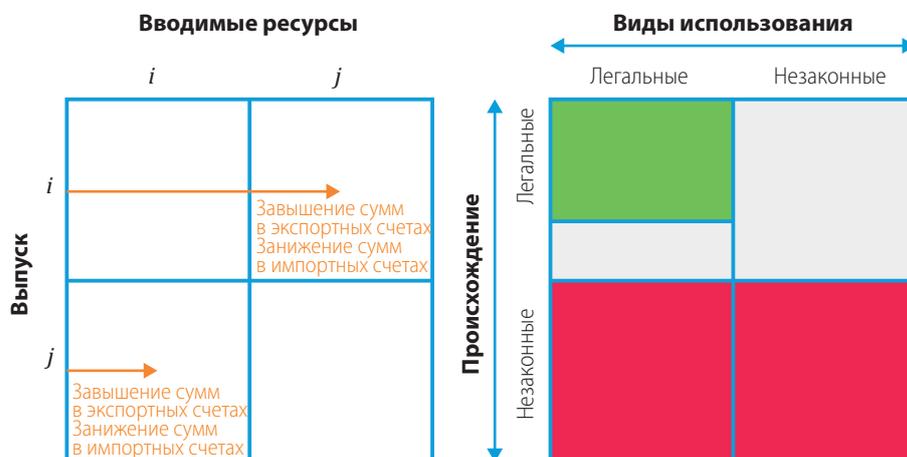
$$IMP_i < EXP_j \text{ (занижение сумм в счетах при импорте);}$$

$$EXP_i > IMP_j \text{ (завышение сумм в счетах при экспорте).}$$

С точки зрения страны i , завышение сумм счетов при импорте и занижение сумм счетов при экспорте может привести к возникновению НФП, направленных на удержание или перемещение ресурсов за границу (исходящие НФП). Занижение сумм счетов при импорте и завышение сумм счетов при экспорте могут быть связаны с таможенным мошенничеством (по пошлинам или экспортным кредитам соответственно), порождают входящие

НФП для страны i . В левой части рисунка 11 представлены данные о махинациях со счетами в рамках входящих/исходящих потоков.

Рисунок 11 Махинации со счетами в торговых операциях (F2)



Источник: ЮНКТАД (2021).

Несмотря на то что махинации со счетами в торговых операциях связаны с импортом и экспортом товаров и услуг, их нельзя отнести к производственным операциям. Действительно, неправильная оценка не затрагивает стоимость товара/услуги (как в случае махинаций с трансфертными ценами или перераспределением активов), а касается только их регистрации в отчетности. Таким образом, данная практика не связана с выводом расходов и доходов из-под налогообложения, а скорее относится к возможности перемещения денежных средств из одной страны в другую, таким образом попадая в класс ОУД. Случай с таможенным мошенничеством является исключением из этой концепции: в этом случае махинации со счетами в торговых операциях можно рассматривать как часть производственной деятельности и отнести к классу ОФД.

Махинации со счетами в торговых операциях могут порождать различные виды ОУД в зависимости от того, являются ли происхождение и назначение доходов легальными или незаконными (правая часть рисунка 11). Действительно, доход легального происхождения может быть переведен за границу для использования в незаконных целях (т. е. «загрязнение» денег, как определено на рисунке 6, а также в правой верхней части матрицы на рисунке 11), а доход незаконного происхождения может быть переведен за границу для использования как в легальных (т. е. отмывание денег, левая нижняя часть матрицы), так и в незаконных целях (т. е. инвестиции криминального характера, правая нижняя часть матрицы).

Потоки, связанные с махинациями со счетами в торговых операциях, следует регистрировать как импорт/экспорт в счете производства СНС (и в счете использования доходов в статье баланса текущих трансграничных операций) и в торговом балансе ПБ.

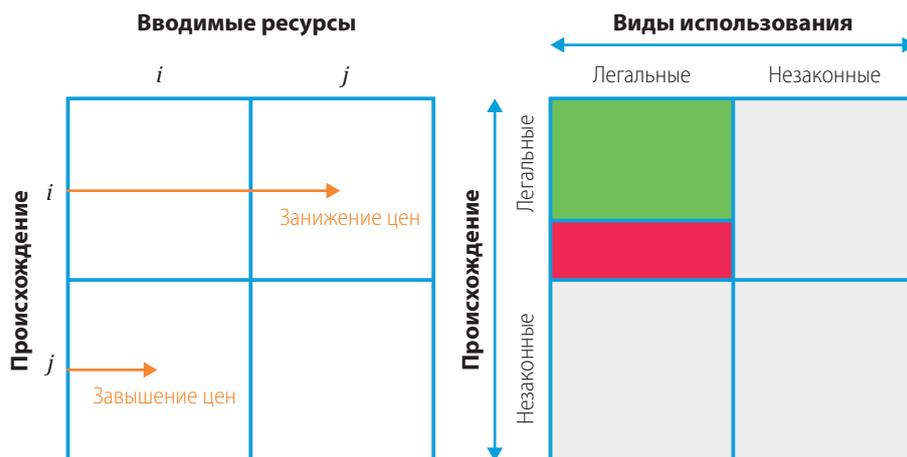
Махинации с трансфертными ценами и перемещение активов (F3 и F5)

Махинации с трансфертными ценами и перемещение активов осуществляются в целях перераспределения прибыли между различными подразделениями группы ТНК путем занижения/завышения цен на производственные ресурсы (например, комплектующие) или активов (например, продукты интеллектуальной собственности) с целью распределения внутригрупповых затрат и доходов так, чтобы основная часть прибыли приходилась на страну с более низким уровнем налогообложения.

В левой части рисунка 12 представлены вводимые ресурсы/выпуск, отражающие как махинации с трансфертными ценами, так и перемещение активов. Допустим, что страна i имеет более высокий уровень налогообложения по сравнению со страной j . Трансфертное ценообразование/перемещение активов выражается либо в завышении цен на вводимые ресурсы (продукцию), приобретаемые (продаваемые) предприятием, находящимся в стране i (стране j), либо в занижении цен на вводимые ресурсы (продукцию), приобретаемые (продаваемые) предприятием, являющимся резидентом страны j (страны i).

Обе практики относятся к производственным процессам и поэтому должны быть включены в матрицу ОФД. В частности, согласно таксономии, приведенной на рисунке 5, трансфертное ценообразование/перемещение активов относится к легальному выпуску продукции, используемой в качестве вводимых ресурсов в легальных производственных процессах, в то время как операция осуществляется незаконным образом (красная часть левой верхней части классификационной матрицы, показанной в правой части рисунка 12). В этом контексте НФП, возникающие в результате трансфертного ценообразования и перемещения активов, обычно являются входящими (исходящими) для страны, получающей завышенные (заниженные) платежи.

Рисунок 12 Махинации с трансфертными ценами и перемещение активов (F3 и F5)



Источник: ЮНКТАД (2021).

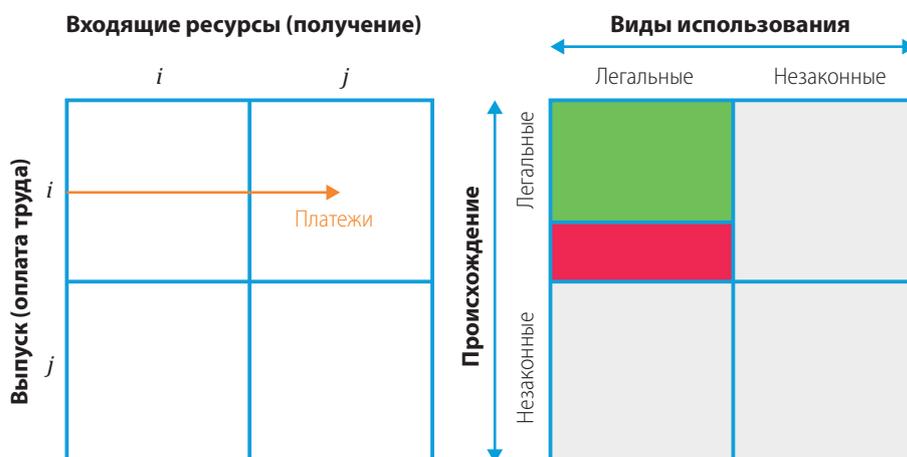
Операции, связанные с махинациями с трансфертными ценами и перемещением активов, следует включать в счет производства СНС (как выпуск продукции или промежуточные затраты в зависимости от направления операции) и в торговый баланс ПБ (как импорт или экспорт товаров/услуг в зависимости от направления операции).

Перемещение долговых обязательств (F4)

Перемещение долговых обязательств связано с заимствованием/кредитованием финансовых ресурсов внутри ТНК, что позволяет международным группам распределять отрицательную финансовую позицию в странах с более высоким уровнем налогообложения. Уплата процентов уменьшает налоговую базу для определения налога на прибыль. Действительно, поток процентных платежей представляет собой затраты для предприятия в стране i (стране с более высоким уровнем налогообложения) и доходы для предприятия в стране j . В левой части рисунка 13 представлены входящие/исходящие ресурсы, отражающие перемещение долговых обязательств.

Поток процентных платежей (погашение долга), вовлеченный в перемещение долговых обязательств, способствует определению доходов субъектов и поэтому должен быть включен в ОФД. В частности, согласно таксономии ОФД, приведенной на рисунке 5, перемещение долговых обязательств означает законную выплату процентов заемщиком (исходящие ресурсы), которые законно получает кредитор (входящие ресурсы), в то время как сделка осуществляется незаконными способами. Поэтому данная практика включена в рамку, выделенную красным цветом на рисунке 13. В этом контексте НФП, возникающие в результате перемещения долговых обязательств, обычно являются входящими (исходящими) для страны, получающей (выплачивающей) поток процентных платежей.

Рисунок 13 Перемещение долговых обязательств (F4)



Источник: ЮНКТАД (2021).

Операции, связанные с перемещением долговых обязательств (поток процентных платежей), должны включаться в счет получения и распределения дохода СНС (как выплаченные или полученные проценты в соответствии с направлением операции) и в текущие трансферты ПБ (как выплаченные или полученные проценты в соответствии с направлением операции).

На основе определений, приведенных в предыдущих пунктах, незаконная налоговая и коммерческая деятельность может быть квалифицирована и классифицирована в рамках соответствующей таксономии для получения всеобъемлющей основы для интерпретации.

В этой связи в таблице 3 для каждого связанного с избежанием налогообложения и торговлей НФП показан тип имеющегося потока, функция операции в плане их отнесения к классификации получения доходов/управления доходами и способа их включения в СНС и ПБ.

Таблица 2 Характеристики налоговых и коммерческих НФП

Поток	Тип	Объект потока	Функция операции	СНС		ПБ		
				Таксономия ПД/УД	Счет	Позиция	Счет	Позиция
Махинации с трансфертными ценами	F3	Товары/услуги	Производство	ОФД	Счет производства	Выпуск продукции, промежуточные затраты	Торговый баланс	Импорт/экспорт
Перемещение активов	F5	Товары/услуги	Производство	ОФД	Счет производства	Выпуск продукции, промежуточные затраты	Торговый баланс	Импорт/экспорт
Перемещение долговых обязательств	F4	Проценты	Распределение дохода	ОФД	Счет получения и распределения дохода	Выплата/получение процентов	Текущий трансферт	Выплата/получение процентов
Незадекларированные активы в офшорных зонах (нефинансовые активы)	F1	Финансовые активы	Использование дохода	ОУД	Финансовый счет	Приобретение финансовых активов за вычетом их выбытия	Финансовый счет	Приобретение финансовых активов за вычетом их выбытия
Незадекларированные активы в офшорных зонах (финансовые активы)	F1	Нефинансовые активы	Использование дохода	ОУД	Счет капитала	Приобретение нефинансовых активов за вычетом их выбытия	Счет капитала	Приобретение нефинансовых активов за вычетом их выбытия

Поток	Тип	Объект потока	Функция операции	СНС		ПБ		
				Таксономия ПД/УД	Счет	Позиция	Счет	Позиция
Махинации со счетами в торговых операциях (общие)	F2	Товары/услуги	Использование дохода	ОУД	Счет производства, счет использования дохода	Выпуск продукции, промежуточные затраты, баланс текущих межстрановых операций	Торговый баланс	Импорт/экспорт
Махинации со счетами в торговых операциях (уклонение от уплаты таможенных пошлин)	F2	Товары/услуги	Производство	ОФД	Счет производства	Выпуск продукции, промежуточные затраты	Торговый баланс	Импорт/экспорт

Источник: ЮНКТАД (2021).

2.3.4 Другие аспекты увязки со статистическими системами

При измерении НФП также используется понятие резидентства, определенное в «Руководстве по платежному балансу и международной инвестиционной позиции», 6-е издание (РПБ6)²⁹, следующим образом: «Каждая институциональная единица является резидентом экономической территории, с которой она наиболее прочно связана и которая является центром ее преобладающего экономического интереса» (IMF, 2009: 70).

Оценка производится в соответствии с СНС 2008 и РПБ6, т. е. товары и услуги (и другие категории, такие как активы и рабочая сила) оцениваются по рыночным ценам на момент обмена. Понятие рыночных цен важно при попытке измерить НФП путем выявления аномальных цен. Рыночные цены представляют собой фактические цены, о которых достигнута договоренность между сторонами сделки. В случае нерыночных сделок оценка производится по величине понесенных затрат или по рыночным ценам на аналогичные товары или услуги.

Принцип смены собственника требует, чтобы импорт и экспорт, связанные с переработкой без смены собственника, исключались из статистики торговли, даже если они пересекают границы стран. Следование этому принципу может оказаться сложным для стран и способствовать возникновению торговой асимметрии — одной из многих проблем, которые необходимо учитывать при оценке НФП на основе данных о торговле. С другой стороны, все пересекающие границы финансовые потоки учитываются при оценке НФП независимо от смены собственника.

Деятельность, в результате которой образуются НФП, необходимо тщательно проанализировать и поместить ее в ту или иную схему, с тем чтобы статистики могли определить различные компоненты, которые необходимо учитывать. Это требует отдельной, исчерпывающей и взаимоисключающей статистической классификации, согласованной с существующими статистическими рамочными системами и принципами. Таким образом, данные по НФП составляются на основе классификации и определений, представленных в МКПС (UNODC, 2015) для незаконных видов деятельности, а расширение этой классификации должно осуществляться с использованием аналогичной логики для части агрессивного избежания налогообложения, не охваченной МКПС.

Предшествующие работы по ненаблюдаемой экономике закладывают основу для обеспечения полноты статистики национальных счетов и платежного баланса, чтобы охватить деятельность и потоки, возникающие в рамках такой экономики (например, OECD, 2002; Eurostat, 2005 и 2018). Поскольку эти понятия являются методологически и концептуально более продвинутыми, отслеживание взаимосвязи между НФП и ненаблюдаемой экономикой может помочь измерению НФП и обеспечить их согласование с существующими статистическими системами. Одна из таких попыток представлена во вставке 2.

²⁹ При упоминании любой из статистических рамочных систем имеются в виду их самые последние версии, т. е. СНС 2008 и РПБ6 соответственно.

Вставка 2 Взаимосвязь понятий, связанных с незаконными финансовыми потоками

Многие понятия частично пересекаются со сферой НФП. На рисунке представлены четыре связанных с НФП понятия, а именно: ненаблюдаемая экономика³⁰, табличный подход Евростата к решению проблемы неполноты национальных счетов, неформальный сектор³¹ и незаконная экономика³². В качестве основы, к которой привязаны другие понятия, взяты ненаблюдаемая экономика и табличный подход Евростата к решению проблемы неполноты национальных счетов. Неформальный сектор играет важную роль во многих развивающихся экономиках, однако МОТ (2015) в своем определении исключает незаконную деятельность из неформальной экономики. Незаконная экономика (и тесно связанные с ней понятия, такие как подпольная экономика) не имеет четкого статистического определения. Только НФП ограничивают сферу своего охвата, ставя во главу угла трансграничные потоки. На рисунке рассматриваются четыре основных вида НФП, причем не только НФП в результате налоговой и коммерческой практики.

Рисунок 14 Увязка незаконных финансовых потоков с родственными концепциями



Источник: ЮНКТАД (2021).

В течение 2024–2026 годов ЮНКТАД и УНП ООН совместно с Целевой группой продолжат работу по увязке понятий и определений НФП со статистикой национальных счетов и платежного баланса, с тем чтобы обеспечить

³⁰ «Группы видов деятельности, которые, вероятнее всего, будут ненаблюдаемыми, можно разбить на следующие группы: незаконные, незаконные, в неформальном секторе или осуществляемые домашними хозяйствами для их собственного конечного использования. Виды деятельности также могут оказаться неучтенными вследствие недостатков в программе сбора основных статистических данных» (ОЭСР, 2002).

³¹ МВФ (2019) использует следующее рабочее определение неформальной экономики: «Неформальная экономика включает в себя i) производство товаров и рыночных услуг домашними хозяйствами; и ii) виды деятельности корпораций (незаконные; подпольные), которые могут быть не охвачены обычной системой сбора данных для формирования макроэкономической статистики. Эта сфера охвата неформальной экономики учитывает не только внутреннюю деятельность, но и трансграничные операции единиц-резидентов [...]».

³² Согласно публикации Medina and Schneider (2018), «незаконная экономика включает в себя все виды экономической деятельности, которые скрыты от официальных властей по монетарным, регулятивным и институциональным причинам».

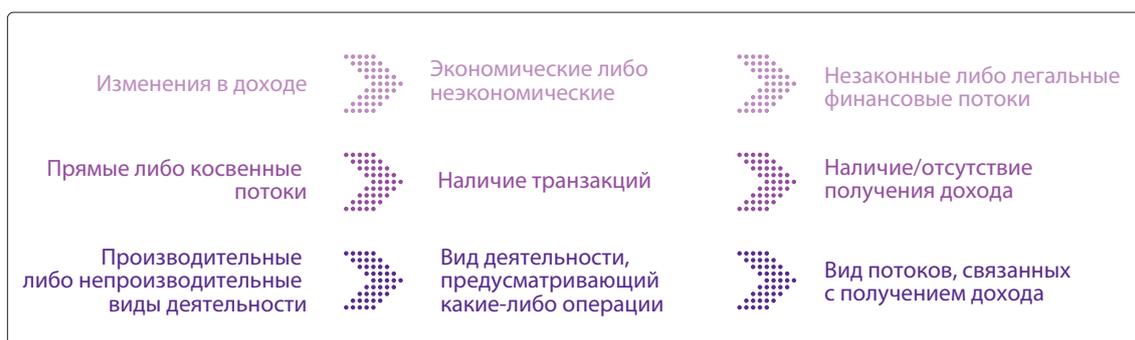
их функциональную совместимость. Это было бы особенно полезно для понимания потоков в рамках глобальных цепочек создания стоимости и взаимодействия с данными и статистикой по специальным юридическим лицам, бесфабричным производителям товаров, органам управления (например, статистика, составляемая городской группой «Прайя» (Praia Group on Governance Statistics, 2020)) и др.

2.4 «ДЕРЕВО ПРИНЯТИЯ РЕШЕНИЙ» И ИНФОРМАЦИОННАЯ ПАНЕЛЬ ДЛЯ УВЯЗКИ НАЛОГОВОЙ И КОММЕРЧЕСКОЙ ПРАКТИКИ С ТИПОЛОГИЕЙ НФП

Согласно определению, приведенному в предыдущих разделах, НФП представляют собой трансграничные потоки, которые являются незаконными по происхождению, способам перевода или использованию и которые отражают обмен активами. НФП ассоциируются с экономическими потоками, которые являются результатом, используются или передаются в результате неких незаконных действий, которые могут относиться либо к преступной деятельности (включая нелегальный рынок, коррупцию и деятельность по типу эксплуатации и/или деятельность по финансированию терроризма), либо к незаконной налоговой и коммерческой практике. В «Концептуальной основе» (UNCTAD и UNODC, 2020) представлена таксономия для классификации НФП в соответствии с характеристиками экономических операций с точки зрения объекта (например, промежуточные и/или конечные товары и/или услуги, финансовые и/или нефинансовые активы) и цели (например, получение или использование дохода). Кроме того, данная таксономия также связывает НФП со стандартными системами учета, такими как СНС и ПБ.

Цель данного раздела состоит в установлении концептуальной связи между незаконными действиями и экономическими операциями, порождающими НФП. В этом смысле представленное ниже «дерево принятия решений» предлагает новый перспективный подход для определения того, ведет ли то или иное незаконное действие к НФП, и к какой типологии НФП оно может относиться в соответствии с «Концептуальной основой». На следующем этапе на основе результатов, полученных с помощью «дерева принятия решений», разрабатывается информационная панель для классификации незаконных налоговых и коммерческих практик. «Дерево принятия решений» включает в себя три уровня классификации, которые определяют этапы, необходимые для выявления связей между незаконными действиями и типологиями НФП. Эти три уровня представлены на рисунке 15.

Рисунок 15 Уровни классификации



Источник: авторские разработки.

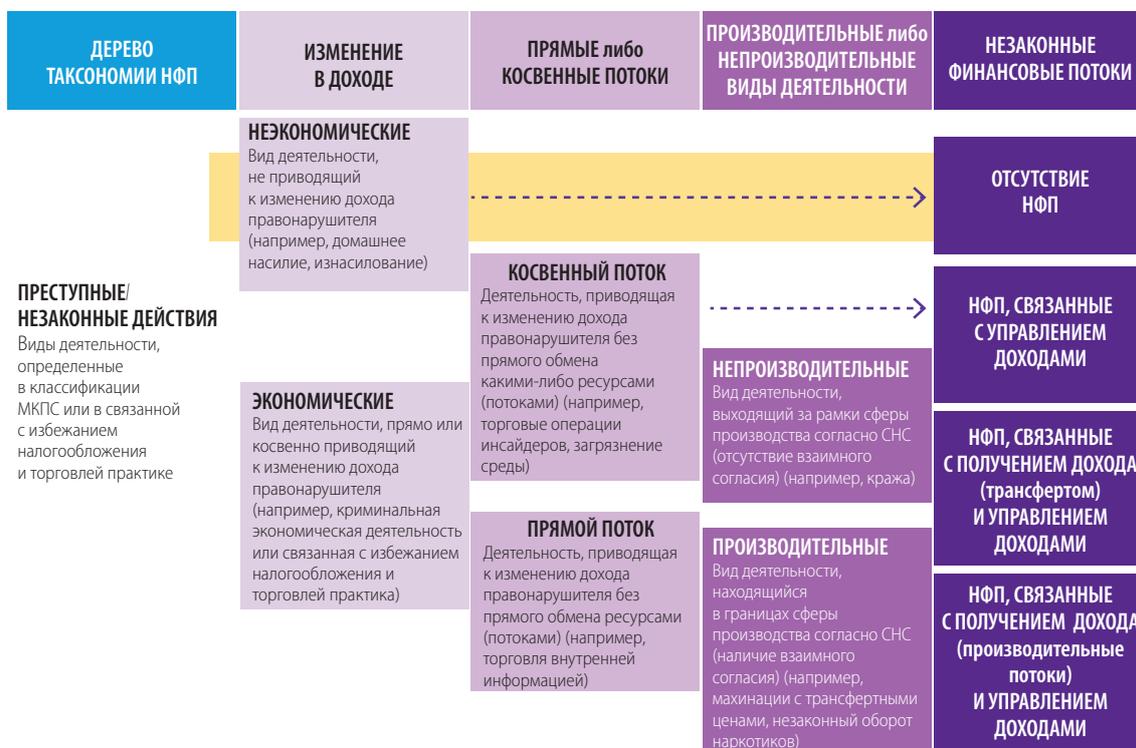
На первом уровне классификации незаконные действия различаются по признаку того, приводят они к изменению дохода субъекта или нет. Это позволяет определить, можно ли считать некое незаконное действие экономической операцией, которая, следовательно, потенциально способна генерировать НФП. На втором уровне рассматривается, влияет ли некий экономический поток, созданный экономическими операциями, прямо или косвенно на доход субъекта. Только прямые потоки связаны с операциями, которые могут привести к приносящим доход НФП. Наконец, на третьем уровне незаконные действия классифицируются как производительная либо непроизводительная

экономическая деятельность. В зависимости от того, является ли деятельность производительной или непроизводительной, возникают различные виды НФП, связанные с получением дохода³³.

На рисунке 16 показано, как различные уровни встроены друг в друга и как они связывают незаконные действия с типологиями НФП. Классификационные уровни показаны в столбцах, а различные типологии действий — в строках.

Как уже говорилось, на первом уровне незаконные действия классифицируются по признаку того, приводят они к изменению дохода субъекта или нет. Если происходит изменение дохода (например, в налоговой и коммерческой практике, в случаях воровства или незаконного оборота наркотиков), то данное незаконное действие классифицируется как экономическое. И наоборот, если некое незаконное действие не влечет за собой никаких изменений в доходах субъекта (например, домашнее насилие, изнасилование), оно считается неэкономическим. В этом контексте важно отметить, что неэкономические незаконные действия, указанные на рисунке 16 в области, выделенной желтым цветом, по определению не могут привести к формированию НФП, в то время как экономические действия могут потенциально порождать различные типы НФП.

Рисунок 16 «Дерево принятия решений», увязывающее незаконные действия и типологии НФП



Источник: аналитические материалы Целевой группы.

Второй уровень направлен на классификацию экономических действий по признаку того, приводят ли они к прямому или косвенному изменению дохода субъекта. Прямой поток включает экономические действия, при которых изменение дохода происходит в результате прямого обмена ресурсами (например, при операциях, связанных с незаконным оборотом наркотиков или махинациями со счетами в торговле). И наоборот, к косвенным потокам относятся экономические действия, которые влияют на доход субъекта без прямого обмена ресурсами (например, загрязнение окружающей среды или торговые сделки, совершаемые с использованием конфиденциальной информации).

³³ Необходимо отметить, что, хотя разделение производительной и непроизводительной деятельности имеет решающее значение для выявления последующих НФП на основе наличия взаимного согласия или единого мнения, особая осторожность необходима при определении объекта экономической операции, когда людей невозможно классифицировать как таковых в случае с торговлей людьми. Более подробную информацию см. в UNODC (2023). Эти концептуальные элементы необходимо учитывать для надлежащей идентификации и классификации деятельности, формирующей НФП, с целью их измерения.

Типология НФП, которые могут быть созданы в результате какого-либо действия, зависит от того, происходит ли изменение дохода за счет прямых или косвенных потоков. В случае косвенных потоков речь может идти только о доходах от управления НФП, поскольку получение незаконных доходов не связано с какими-либо операциями. И наоборот, в случае прямых потоков, когда получение незаконных доходов связано с обменом ресурсами, создаются НФП, связанные как с получением доходов, так и с управлением доходами.

Наконец, концентрируясь на прямых потоках, третий классификационный уровень определяет типологию предусматривающих получение дохода НФП, связанных с незаконными действиями. Примечательно, что прямые потоки могут возникать в результате как производительной, так и непроизводительной деятельности.

В сфере производительной деятельности³⁴ незаконные действия, связанные с прямым потоком, направлены на осуществление некоего производственного процесса. Это касается транснационального незаконного оборота наркотиков или завышения цен на товары или услуги в международной торговле, с тем чтобы вывести из-под налогообложения прибыль, полученную от производительной деятельности. В этом контексте предусматривающие получение дохода НФП относятся к агрегированным показателям (таким, как импорт/экспорт, добавленная стоимость, выпуск продукции, промежуточные затраты), которые непосредственно связаны с производственными процессами и созданием добавленной стоимости (см. рисунок 7, увязывающий НФП с системой национальных счетов).

В сфере непроизводительной деятельности незаконные действия, связанные с прямым потоком, подразумевают не производство товаров или услуг, а передачу (физических и/или денежных) ресурсов, например в случае кражи или вымогательства. В этом контексте предусматривающие получение доходов НФП относятся к агрегированным показателям (трансфертам), связанным с распределением доходов (рисунок 7), когда изменяется только индивидуальный доход, без создания «новой» добавленной стоимости в экономической системе. Например, торговля людьми не соответствует критериям экономической сделки, поскольку отсутствует взаимное согласие; кроме того, к людям нельзя относиться как к объекту сделки.

Информационная панель, представленная в таблице 3, содержит руководство по определению экономических характеристик и типологий НФП, созданных налоговой и коммерческой практикой³⁵, как указано выше: (F1) перемещение активов; (F2) махинации со счетами в торговых операциях; (F3) махинации с трансфертными ценами; (F4) перемещение долговых обязательств; (F5) перемещение активов и интеллектуальной собственности.

³⁴ Производительная деятельность — это деятельность, находящаяся в границах сферы производства, как определено в СНС. Согласно пункту 6.18 СНС 2008 (United Nations et al., 2009), «граница сферы производства включает производство всех индивидуальных или коллективных товаров или услуг, которые предоставляются единицам, которые не являются их производителями, или которые предполагается предоставить, включая производство товаров и услуг, использованных в процессе производства таких товаров или услуг».

³⁵ Та же интегрированная система классификации может быть использована также в отношении НФП, связанных с нелегальными рынками, коррупцией и финансированием терроризма.

Таблица 3 Информационная панель по налоговым и коммерческим НФП

Кодирование потоков	Определение видов деятельности	Таксономия видов деятельности				Существование НФП	Типологии статистических рамок систем			
		Изменение в доходах	Косвенный поток	Прямой поток			Получение доходов	Управление доходами	Типы потоков в рамках ПД-УД в соответствии с СНС и ПБ	Наличие
Столбец 1	Столбец 2	Столбец 3	Столбец 4	Столбец 5	Столбец 6	Столбец 7	Столбец 8	Столбец 9		
F1	Перемещение активов	ДА	ДА	НЕТ	НЕТ	ДА	НЕТ	ДА	ПД: импорт	НЕТ
									ПД: экспорт	НЕТ
									ПД: добавленная стоимость/доход	НЕТ
									ПД: трансферты	НЕТ
									УД: нефинансовые активы	ДА
									УД: финансовые активы	ДА
									УД: потребление (импорт и экспорт)	ДА
F2	Махинации со счетами	ДА	НЕТ	ДА	НЕТ	ДА	ДА	ДА	ПД: импорт	ДА
									ПД: экспорт	ДА
									ПД: добавленная стоимость/доход	ДА
									ПД: трансферты	НЕТ
									УД: нефинансовые активы	ДА
									УД: финансовые активы	ДА
									УД: потребление	ДА
F3	Махинации с трансфертными ценами	ДА	ДА	ДА	НЕТ	ДА	ДА	ДА	ПД: импорт	ДА
									ПД: экспорт	ДА
									ПД: добавленная стоимость/доход	ДА
									ПД: трансферты	НЕТ
									УД: нефинансовые активы	ДА
									УД: финансовые активы	ДА
									УД: потребление	ДА
F4	Перемещение долговых обязательств	ДА	ДА	ДА	НЕТ	ДА	ДА	ДА	ПД: импорт	ДА/НЕТ
									ПД: экспорт	ДА/НЕТ
									ПД: добавленная стоимость/доход	ДА/НЕТ
									ПД: трансферты	НЕТ
									УД: нефинансовые активы	ДА
									УД: финансовые активы	ДА*
									УД: потребление	ДА
F5	Перемещение активов и интеллектуальной собственности	ДА	ДА	ДА	НЕТ	ДА	ДА	ДА	ПД: импорт	ДА
									ПД: экспорт	ДА
									ПД: добавленная стоимость/доход	ДА
									ПД: трансферты	НЕТ
									УД: нефинансовые активы	ДА
									УД: финансовые активы	ДА
									УД: потребление	ДА

Источник: авторские разработки.

Столбцы 3–7 данной панели позволяют определить положение налоговых и коммерческих НФП на различных уровнях классификации (экономическая природа, прямой либо косвенный поток, производительная либо непроизводительная деятельность) «дерева принятия решений». Столбцы 8–11, касающиеся статистической системы (подробнее см. следующий раздел), позволяют определить тип НФП (управление доходами и получение доходов) и агрегированные величины (в соответствии с определением СНС) для конкретного вида деятельности или типа потока, указанного на информационной панели. Если рассматривать каждый из потоков категорий F1–F5 по отдельности, то можно отметить следующее.

(F1) Перемещение активов направлено на уклонение от уплаты налогов и сокрытие потоков, связанных с незадекларированными ценностями, находящимися в офшорных зонах.

Согласно первому классификационному уровню «дерева принятия решений», перемещение активов рассматривается как экономическое действие, поскольку оно предполагает изменение дохода правонарушителя вследствие снижения налоговых выплат. Если рассматривать второй уровень, то перемещение активов включается в косвенные потоки. Такое перемещение не предполагает обмена ресурсами, а изменение дохода происходит вследствие «механики» незаконного перемещения. Как следствие, с учетом статистической основы, приведенной в «Методологическом руководстве», перемещение активов включает в себя только НФП, связанные с управлением доходами и с различными видами использования перемещенного дохода, начиная от потребления и заканчивая приобретением финансовых и нефинансовых активов.

(F2) Махинации со счетами в международных торговых операциях обычно связаны либо с искажением в отчетности фактической стоимости импорта и экспорта в целях перемещения ресурсов из одной страны в другую, либо с неправильной классификацией продаваемых товаров с целью избежания (или уменьшения) уплаты таможенных пошлин и других сборов.

Если рассматривать первый уровень, то и первая, и вторая практика имеют экономическую природу, поскольку влияют на доходы правонарушителя. Поскольку речь идет о трансграничных операциях с товарами и услугами, оба вида махинаций со счетами классифицируются как прямые потоки на втором уровне классификации. Наконец, на третьем уровне классификации они попадают в категорию производительной деятельности. Оба вида практики изменяют конечную цену промежуточных ресурсов по отношению к их фактической стоимости, что приводит к занижению (завышению) затрат и, соответственно, к симметричному изменению добавленной стоимости.

Таким образом, махинации со счетами связаны с НФП как при получении доходов, так и при управлении доходами. В частности, если говорить о получении доходов, то здесь речь идет о НФП, связанных либо с импортом, либо с экспортом товаров или услуг (в зависимости от направления соответствующей операции)³⁶. Кроме того, в качестве производительной деятельности они также влияют на добавленную стоимость. Если рассматривать управление доходами, то добавленную стоимость, полученную в результате махинаций со счетами, можно использовать для различных целей, начиная от потребления и заканчивая приобретением финансовых и нефинансовых активов.

(F3) Махинации с трансфертными ценами в основном относятся к операциям внутри ТНК, в ходе которых цена на торгуемые товары завышается (занижается) по сравнению со стоимостью, установленной независимыми друг от друга сторонами, с тем чтобы создать отток (приток) ресурсов. Как правило, торгуемые товары представляют собой промежуточные вводимые ресурсы в рамках производственного процесса.

Что касается первого уровня классификации, то махинации с трансфертными ценами являются экономическим действием, поскольку такая практика изменяет доход субъекта. Что касается второго уровня классификации, то данное действие подразумевает прямой поток, представленный трансграничной операцией. И наконец, будучи действием, выполняемым в рамках производственного процесса, эта деятельность является производительной.

Таким образом, махинации с трансфертными ценами порождают НФП, связанные как с получением доходов, так и с управлением доходами. В частности, если речь идет о получении доходов, то здесь НФП связаны либо с импортом, либо с экспортом товаров или услуг (в зависимости от направления соответствующей операции). Кроме того, изменение стоимости промежуточных вводимых ресурсов влияет на добавленную стоимость. Если речь идет об управлении доходами, то добавленную стоимость, полученную в результате махинаций с трансфертными ценами, можно использовать для различных целей, начиная от потребления и заканчивая потоком финансовых и нефинансовых активов.

³⁶ См. раздел 2.3.3 о том, как импорт или экспорт могут порождать как входящие, так и исходящие НФП.

(F4) Перемещение долговых обязательств относится к займам внутри ТНК, при которых посреднические комиссии и процентные платежи устанавливаются вне принципа «независимости сторон», обычно по завышенным ценам, с тем чтобы направить прибыль в финансовое подразделение (обычно называемое ТНК кэптивным подразделением).

Если рассматривать первый уровень классификации, то перемещение долговых обязательств — это экономическое действие, поскольку доход правонарушителя меняется. Это действие также классифицируется как прямой поток, поскольку услуги финансового посредничества предполагают обмен финансовыми активами между кэптивным подразделением и другими подразделениями группы. Что касается третьего уровня классификации, то перемещение долговых обязательств представляет собой производительную деятельность. Таким образом, перемещение долговых обязательств ассоциируется с НФП, связанными как с получением доходов, так и управлением доходами. Тем не менее при рассмотрении вопроса о получении дохода затрагиваемые агрегированные величины различаются в зависимости от того, учитываются ли комиссионные за посредничество или выплаты процентов.

Если речь идет о посреднических комиссионных, то данная операция напрямую изменяет промежуточные затраты экономических субъектов, тем самым приводя к изменению добавленной стоимости. В случае выплаты процентов данная операция не влияет на величину промежуточных затрат, тем самым сохраняя добавленную стоимость экономических субъектов неизменной. При этом, однако, она изменяет размер прибыли после вычета процентных выплат, которые представляют собой компонент дохода. Таким образом, в первом случае НФП, связанные с получением дохода, относятся к экспорту и импорту услуг (плата за посредничество) и добавленной стоимости. Во втором случае НФП, связанные с получением дохода, относятся к доходам и финансовым активам (см. звездочку в таблице 3), в то время как экспорт и импорт не затрагиваются.

Что касается управления доходами, то добавленная стоимость (или прибыль после вычета процентных выплат), полученная в результате перемещения долговых обязательств, может быть связана с различными видами использования, начиная от потребления и заканчивая приобретением финансовых и нефинансовых активов.

(F5) Перемещение активов и интеллектуальной собственности имеет схожие характеристики с махинациями с трансфертными ценами. Оно относится к операциям внутри ТНК, в которых стоимость, связанная с использованием определенных активов и продуктов интеллектуальной собственности, завышается (занижается) по сравнению со стоимостью, определенной при сделках независимых друг от друга сторон, с целью обеспечения оттока (притока) ресурсов. Как правило, активы и продукты интеллектуальной собственности представляют собой промежуточные вводимые ресурсы в рамках производственного процесса.

Перемещение активов и интеллектуальной собственности представляет собой экономическое действие, поскольку изменяет доход правонарушителя. Такая практика может приводить к созданию одного или нескольких прямых потоков, непосредственно связанных с трансграничными операциями по купле-продаже прав на использование некоторых активов и/или продуктов интеллектуальной собственности. И наконец, будучи действием, выполняемым в рамках производственного процесса, эта деятельность является производительной.

В результате перемещение активов и интеллектуальной собственности приводит к созданию НФП, связанных как с получением доходов, так и с управлением доходами. В первом случае (получение доходов) НФП связаны либо с импортом, либо с экспортом товаров или услуг (в зависимости от направления соответствующей операции). Кроме того, изменение стоимости промежуточных вводимых ресурсов влияет на добавленную стоимость. Во втором случае (управление доходами) добавленная стоимость, полученная в результате перемещения активов или интеллектуальной собственности, может быть связана с различными видами использования, начиная от потребления и заканчивая приобретением финансовых и нефинансовых активов.

В данном разделе подробно описана основа для классификации видов деятельности, которые могут привести к возникновению НФП. В качестве практического инструмента классификация этих видов деятельности рассматривается в главе 3.2.

3

СОЗДАНИЕ ПОТЕНЦИАЛА ДЛЯ ИЗМЕРЕНИЯ НЕЗАКОННЫХ ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ

3.1 ОСНОВНЫЕ ИСТОЧНИКИ ДАННЫХ

В официальной экономике некоторые следы НФП присутствуют в различных наборах данных. Сложность состоит в том, чтобы найти эти данные, получить к ним доступ и объединить их для оценки НФП. Выбор наборов данных зависит также от того, какие потоки НФП необходимо оценить. Лучше всего способны оценить НФП национальные органы власти, используя наборы данных, которые у них уже имеются или к которым у них есть доступ³⁷. Оценку НФП может проводить национальное статистическое управление на основе собственных данных или частично на основе данных, имеющихся у других заинтересованных сторон в рамках национальной статистической системы (НСС), таких как таможня, центральный банк, налоговые органы и т. д. В перечне ниже приведены примеры источников данных и статистических сведений, которые могут быть доступны в той или иной стране, при этом, однако, между странами существуют большие различия.

Налоговые данные предоставляются физическими лицами, корпорациями и другими организациями и охватывают целый ряд облагаемых налогами видов деятельности, включая налог на прибыль корпораций, подоходный налог и взносы на социальное обеспечение, налог на потребление и другие специфические налоги, такие как экологические сборы. Хотя эти данные собираются не для статистических целей, в управлениях по налогам и сборам нередко имеются статистические подразделения. Налоговые данные служат основой для оценки суммы уплаченных налогов, налогооблагаемого дохода, действующих налоговых ставок и налогового разрыва, которые полезны для оценки НФП.

Налоговые проверки также являются важными источниками данных для оценки НФП. Новую актуальную информацию также могут дать данные об утечках. Налоговые органы также могут иметь доступ к данным третьих лиц, например к данным о транзакциях банков, операциях с кредитными картами и т. д. Налоговые органы также могут обмениваться информацией с другими странами.

Данные программ добровольного раскрытия информации представляют собой соответствующий способ, с помощью которого налогоплательщики могут правильно указать свои налоговые обязательства, чтобы избежать уголовного преследования или получить меньшие штрафы за потенциальное несоблюдение закона.

Данные о преступности и уголовном правосудии, включая данные об уголовных расследованиях, судебных процессах и обвинительных приговорах, представляют собой важный источник информации, дополняющий источники относящихся к НФП данных в этой сфере.

Статистика международной торговли товарами измеряет стоимость и количество товаров, которыми торгуют между собой страны, в разбивке по видам товаров и странам-партнерам. Эта статистика составляется специализированными статистическими подразделениями таможенных или налоговых служб, а иногда и НСУ на основе микроданных об отдельных трансграничных товарных потоках. Статистика торговли товарами является основным источником данных для измерения налоговых и коммерческих НФП.

Статистика международной торговли услугами измеряет объем торговли услугами в разбивке по категориям услуг и странам-партнерам. Такая статистика составляется на основе платежного баланса страны, который отражает операции, совершаемые между резидентами и нерезидентами данного государства. Может использоваться широкий спектр исходных данных, таких как обследования предприятий, административные данные, система отчетности по международным операциям, данные международных организаций, информация, полученная от стран-партнеров, обследования домашних хозяйств, данные кредитных карт и мобильных телефонов. Эти статистические данные часто составляются НСУ или статистическим подразделением центрального банка. Все более важным каналом НФП становятся услуги, но соответствующая статистика обычно основана на некоей выборке и концептуально сложна для измерения.

Таможенные данные — это данные подробного таможенного учета импорта и экспорта какой-либо страны. Они охватывают такие сведения, как торговые партнеры, потоки, цена, стоимость, количество, продукт, дата, способ транспортировки и т. д. Источники данных содержат информацию об отдельных операциях, указанную в таможенных декларациях и проверенную таможенными органами. Эти данные собираются статистическими подразделениями таможенных служб или аналогичных ведомств. Такие данные используются для составления статистики торговли товарами и могут стать ключевым источником для расчета статистических данных НФП, например для оценки НФП в результате махинаций с ценами. Таможенные службы также собирают данные об изъятиях, осуществляемых правоохранительными органами. Актуальные аналитические материалы и информацию могут предоставить

³⁷ Карбонье и Мехротра (Carbonnier and Mehrotra, 2018) отмечают, что данные по НФП, возникающим в результате легальной деятельности, обычно систематически включаются в отчетность административных служб.

источники данных ВТамО, в том числе данные, собираемые на портале Сети по обеспечению соблюдения таможенных правил (ССТП).

Данные о финансовых операциях включают отчетность о финансовых операциях внутри страны и трансграничных потоках, финансовых активах и обязательствах и соответствующих категориях, данные о валютах, обменных курсах и процентных ставках. Данные о банковских операциях могут представлять ценность для анализа НФП, особенно тех, которые связаны с трансграничным отмыванием доходов от преступлений, а также для выявления различий между реальными и финансовыми операциями применительно к налоговым и коммерческим НФП. Во многих странах центральные банки имеют доступ к данным о банковских операциях также и для аналитических и статистических целей. Подразделения финансовой разведки (ПФР) обычно получают от банков и других обязанных предоставлять данные организаций информацию о подозрительных операциях для ее анализа и принятия последующих мер. Банковская статистика также может представлять интерес, в том числе по долговым обязательствам и деривативам, показателям ликвидности и т. д.

Финансовая статистика составляется финансовыми учреждениями, включая ПФР, банки, занимающиеся валютными операциями, и центральные банки, которые используют вышеуказанные и дополнительные источники данных. Эти ведомства также могут иметь доступ к данным на уровне отдельных операций. Для оценки налоговых и коммерческих НФП сводную статистику можно сопоставлять с другими источниками и анализировать «зеркальными методами».

Статистика цен отражает изменения в ценах на товары и услуги с точки зрения потребителей или производителей, либо уделяет основное внимание импортным и экспортным ценам, либо представляет цены международного рынка. Статистика цен основана на использовании множества источников микроданных и собирает данные о ценах из информации о рыночных сделках. Статистика цен может быть полезным источником информации для определения справочных цен (и, следовательно, выявления аномальных цен и выявления НФП, порожаемых махинациями с ценами. НСУ имеют доступ к данным высокой степени детализации, в то время как общедоступная информация о ценах может быть слишком обобщенной для оценки НФП. Кроме того, неоднородность продукции может стать причиной значительных колебаний цен и при неправильном использовании привести к невозможности выявить НФП.

Структурная статистика предприятий, составляемая НСУ, описывает показатели деятельности предприятий на основе финансовой и балансовой информации по видам экономической деятельности. Она включает информацию об обороте, добавленной стоимости, рентабельности, количестве работников, заработной плате и т. д. на уровне подразделения. Такие данные полезны для определения характеристик и выявления используемых компаниями способов избежания налогообложения, что помогает измерению НФП. Наличие идентификаторов предприятий может значительно улучшить возможность объединения этих данных с другими источниками данных.

Статистические коммерческие регистры, которые обычно ведутся НСУ, играют центральную роль в подготовке статистики предприятий, поскольку они обеспечивают основу выборки для всей деловой статистики и ключевую классификационную информацию о предприятиях. Коммерческие регистры содержат важные для оценки НФП данные, такие как сведения о местонахождении подразделений, видах экономической деятельности, идентификаторах предприятий, структуре групп предприятий, собственниках и филиалах, а также ключевые статистические данные, такие как занятость и оборот.

Краткосрочная статистика, составляемая НСУ, описывает последние события в деловом секторе с ежеквартальной или ежемесячной периодичностью по видам экономической деятельности, включая ежемесячные наблюдения за производством, оборотом, ценами, количеством занятых, заработной платой и т. д., что имеет значение для измерения НФП. Некоторые страны собирают деловую статистику только на ежегодной основе.

Национальные счета призваны обеспечить согласованный набор макроэкономических показателей для анализа структуры экономики и развития в динамике по времени. Они могут включать следующее:

- квартальные национальные счета — ВВП и его основные компоненты (валовая добавленная стоимость, конечное потребление, валовое накопление основного капитала, экспорт и импорт товаров и услуг, счета доходов и т. д.) и занятость;
- квартальные секторальные счета — счет производства, счета образования, использования и распределения доходов, а также финансовые и нефинансовые накопления. Данные разделены по секторам (домашние хозяйства и некоммерческие организации, обслуживающие домашние хозяйства, нефинансовые корпорации, финансовые корпорации, правительство, остальной мир);
- статистика государственных финансов — экономическая деятельность правительства: доходы, расходы, дефицит/профицит, финансирование, прочие экономические потоки и балансовые таблицы.

Национальные счета чаще всего составляются НСУ или центральным банком, и они обеспечивают контекстуальную основу для измерения НФП.

Статистика платежного баланса (ПБ) обобщает все экономические операции страны с остальным миром; предоставляет согласованную информацию о международных операциях, которые являются частью текущего счета (товары, услуги, доходы, текущие трансферты) и счета операций с капиталом и финансовых операций, включая иностранные активы и обязательства. Статистика платежного баланса составляется из различных источников, таких как статистика международной торговли товарами и услугами, обследования пассажиров международных авиарейсов, обследования прямых иностранных инвестиций, финансовые данные и запросы и т. д. Эти статистические данные собирают статистические подразделения центральных банков, а иногда и другие ведомства. Статистика ПБ используется, например, для выявления асимметрии, которая может быть обусловлена НФП, и включает информацию о финансовых потоках, связанных с товарами и услугами, выплатами процентов и роялти. Анализ базовых микроданных может стать основой для разработки более точных оценок НФП.

Статистика торговли услугами через зарубежные филиалы (СТУЗФ) составляется некоторыми странами, например членами ЕС и ОЭСР, и представляет информацию, которая может быть использована для оценки влияния предприятий, находящихся под иностранным контролем. Внутренняя СТУЗФ описывает деятельность зарубежных компаний-филиалов, являющихся резидентами страны, где ведется сбор информации, и в частности измеряют влияние иностранного контроля на занятость, заработную плату и производительность. Внешняя СТУЗФ описывает деятельность контролируемых страной, ведущей сбор информации, зарубежных компаний-филиалов за рубежом, и в частности измеряет оборот, деятельность, количество занятых и число зарубежных филиалов, контролируемых страной-составителем. Используется целый ряд источников данных: регистры, опросы/обследования или административные источники. СТУЗФ часто составляется НСУ или статистическим подразделением центрального банка. СТУЗФ представляет собой весьма полезный источник для оценки НФП благодаря информации о ТНК и их филиалах, но многие страны пока еще не собирают такие статистические данные.

Некоторые НСУ организовали работу, связанную с данными ТНК и отношениями с респондентами, в рамках **групп по крупным предприятиям (ГКП)** (см. ЕСЕ, 2021). Такие подразделения представляют собой группы экспертов, занимающихся всеми статистическими аспектами деятельности ТНК в странах, где они играют значительную роль. ГКП могут сыграть важную роль в повышении качества национальной статистики, в частности обеспечении корректности данных о ТНК и согласованности порядка их включения в статистику. ГКП могут предоставить ценные экспертные знания о ТНК и провести сопоставление глобальных структур ТНК и роли их подразделений, что может быть полезно для измерения НФП.

Новые источники данных и большие данные, возможно, будут играть важную роль в измерении НФП в будущем. В «Методологическом руководстве» сделана попытка найти общий знаменатель для всех стран, поэтому новые источники данных пока оставлены в стороне до тех пор, пока не будет накоплен дополнительный опыт. Тем не менее НСУ и другим статистическим органам рекомендуется экспериментировать с использованием новых источников данных, поскольку НФП с трудом поддаются учету, а данные, хранящиеся у частных держателей данных, способны выявить важные структуры и характеристики НФП и способствовать составлению более надежных оценок.

Коммерческие источники глобальных данных можно использовать для оценки некоторых видов НФП и дополнения национальных данных; к ним относятся и собственные базы данных (например, база данных External Wealth of Nations Mark II, база данных Orbis организации Bureau van Dijk, портал Taxes Explorer МБФД, базы данных агентств Bloomberg или Thomson Reuters). Статистическое качество и сопоставимость глобальных данных необходимо проверять, поскольку обычно они не столь репрезентативны для национальных условий, как данные, собранные национальными статистическими службами.

Регистр глобальных групп (РГГ) разрабатывается Статистическим отделом Организации Объединенных Наций (СОООН) на основе существующей содержательной части и процедур Регистра еврогрупп. РГГ может оказать существенную помощь в составлении схемы структур и связей между предприятиями в разных странах, а также в определении того, как осуществляется контроль по всей глобальной цепочке создания стоимости. Для разработки РГГ СОООН использует общедоступную информацию и изучает возможности создания автоматизированного механизма для обновления РГГ напрямую с НСУ. В связи с этим ЕЭК (2021) рекомендует создать центральное хранилище ключевых данных по ТНК для использования НСУ, которое было бы полезно и для измерения некоторых НФП.

База статистических данных Организации Объединенных Наций по международной торговле («Комтрейд ООН») с ежемесячной и годовой периодичностью предоставляет статистические данные по международной торговле товарами и услугами в разбивке по партнерам (странам), классификациям и сырьевым товарам, а также данные о торговых потоках. Стоимостные и количественные показатели торговых потоков

доступны для более длинных временных статистических рядов. Данные приведены в том виде, в котором они были представлены странами, т. е. данные не проходят оценку Организации Объединенных Наций для наполнения этой базы данных. Таким образом, имеются пробелы в данных, особенно за последние месяцы, что ограничивает применимость базы данных за эти периоды. База данных «Комтрейд ООН» представляет собой ценный источник данных для измерения налоговых и коммерческих НФП, источником которых являются махинации со счетами.

Статистика географической структуры торговли МВФ (DOTS) также предоставляет данные о международной торговле. В частности, указывается стоимость товарного экспорта и импорта в разбивке по основным торговым партнерам страны. Эта структура МВФ использует свои оценки для дополнения представленных данных, когда они отсутствуют или не актуальны. Охватываются преимущественно страны — члены МВФ, причем приводятся годовые, а при наличии также квартальные и месячные статистические ряды. Ограниченность этого источника данных заключается в отсутствии подробной информации о международной торговле на уровне сырьевых товаров. Тем не менее для измерения НФП этот источник данных полезен при проведении первичного и обзорного анализа махинаций со счетами в торговых операциях.

База согласованных данных ОЭСР по международной торговле товарами (BIMTS) обеспечивает процесс согласования асимметрий, наблюдаемых в статистике торговли товарами. В три этапа (с устранением ряда причин, обуславливающих наблюдаемую асимметрию в торговой статистике) обеспечивается согласование цифр по шестизначным категориям товаров, включенных в ГС 2017, что позволяет привести их в большее соответствие с последующим использованием и увязать с другими статистическими системами, такими как СНС.

Международные руководящие принципы ЮНКТАД, Всемирного банка и компании Equitable Maritime Consulting — это новый набор данных, в котором представлена информация о транспортных расходах по конкретным видам транспорта на основе базы данных «Комтрейд Плюс» (Comtrade Plus). Этот набор охватывает все товары и страны, которые предоставляют «Комтрейд» данные о двусторонней торговле. На основе данных о стоимости, страховании и фрахте (CIF), бесплатной перевозке на борту (FOB) и о количестве груза в наборе данных отображаются соответствующие транспортные расходы (включая расходы на страхование). Этот набор данных содержит более точные сведения о соотношении CIF и FOB (см. главу 4.1), что позволяет усовершенствовать оценку махинаций со счетами в торговых операциях.

База данных ОЭСР «Международные затраты на транспорт и страхование в торговле товарами» (ITIC) объединяет межстрановую выборку официальной национальной статистики по четким границам CIF — FOB с оценками из эконометрической гравитационной модели и использует инновационный подход к объединению кодов товаров из версий Гармонизированной системы описания и кодирования товаров (ГС). Эта база данных позволяет получить новое представление о том, как расстояние, природные барьеры, такие как горные хребты, и неадекватная инфраструктура формируют региональные (и глобальные) цепочки создания стоимости.

Данные **Страновой отчетности ОЭСР (CbCR)** представляют глобальную информацию о деятельности ТНК, включая данные о количестве сотрудников ТНК, доходах связанных и несвязанных сторон, прибыли и уплаченных налогах. Данные географически разбиты по юрисдикциям налогового резидентства. Национальные правительства получают доступ к подробным (и неанонимизированным) данным CbCR, которые могут быть весьма полезны для оценки некоторых НФП. ТНК с совокупной выручкой свыше 750 млн евро обязаны подавать страновую отчетность (CbCR) через год после даты закрытия финансового года в соответствии с общим шаблоном отчетности. Поскольку это пороговое значение достаточно высокое, во многих странах в наборе данных не будет ни одного ТНК. При этом, однако, данные CbCR обеспечивают полный охват крупных ТНК со штаб-квартирами в юрисдикциях, где подача таких страновых данных является обязательной, и менее полный охват в странах, где такая отчетность является добровольной. В первой группе было охвачено более 70 процентов совокупных мировых корпоративных прибылей компаний, что превышает указанное пороговое значение CbCR.

Аналитическая база данных ОЭСР по отдельным транснациональным корпорациям и их филиалам (ADIMA) — это четырехкомпонентная база данных, обеспечивающая полное представление о каждой из 500 транснациональных корпораций и их дочерних компаниях. Эта база данных включает в себя i) физический реестр, содержащий перечень ТНК и их дочерних компаний; ii) цифровой реестр со списком веб-сайтов ТНК; iii) гармонизированные показатели, такие как количество филиалов, количество юрисдикций, заявленных в годовой отчетности, количество юрисдикций с физическим присутствием или индекс Херфиндаля — Хиршмана (HHI), предоставляемые на глобальном уровне ТНК для штаб-квартиры и филиалов, а также в разбивке по юрисдикциям; и iv) события, которые могут соответствовать реструктуризации крупных компаний и, таким образом, обеспечивать раннее предупреждение о возможных значительных изменениях в оценках торговли, ВВП и прямых иностранных инвестиций (ПИИ). ЕЭК (2021) рекомендует разработать «расширение ADIMA для статистики», чтобы включить конфиденциальные данные только для обмена между национальными статистическими службами.

База данных ОЭСР по деятельности транснациональных корпораций (AMNE) представляет подробные данные о деятельности филиалов иностранных компаний в странах ОЭСР (внутренняя и внешняя деятельность ТНК). В ней представлены данные о производстве, занятости, добавленной стоимости, исследованиях и разработках, оплате труда и экспорте филиалов иностранных компаний в странах нахождения. База данных содержит 17 переменных, разбитых по странам происхождения (входящие инвестиции) или местонахождению (исходящие инвестиции), а также по видам экономической деятельности. База данных AMNE основана на данных, предоставляемых ОЭСР и Евростату в рамках ежегодных обследований деятельности предприятий под иностранным контролем и филиалов иностранных компаний, контролируемых резидентами страны, в которой происходит сбор данных.

Территориальная банковская статистика Банка международных расчетов (БМР) предоставляет подробную статистику по долговым обязательствам и деривативам, показателям ликвидности и т. д. в разбивке по местонахождению отчитывающегося банка, по месту резидентства и сектору контрагента, а также по национальной принадлежности отчитывающегося банка. Статистика БМР составляется в сотрудничестве с центральными банками и другими национальными ведомствами в качестве основы для анализа финансовой стабильности, международных монетарных «вторичных эффектов» и глобальной ликвидности. Ограничения связаны с охватом, конфиденциальностью и сложностью в разграничении физических и юридических лиц. БМР опубликовал дополнительную информацию о связях бухгалтерского баланса банков с небанковскими контрагентами, что позволило устранить этот недостаток (Luna and Hardy, 2019). Эти данные являются полезным источником для оценки НФП, в частности потоков, связанных с незадекларированными ценностями в офшорных зонах.

Основные источники данных для измерения налоговых и коммерческих НФП неизбежно сочетают в себе различные национальные и международные источники в зависимости от типа измеряемых НФП. При этом компиляция и использование такого разнообразия источников вызывает целый ряд статистических проблем, которые необходимо решать надлежащим образом. Они рассматриваются в разделе 3.4.6.

3.2 ПРАКТИЧЕСКОЕ РУКОВОДСТВО ДЛЯ СТАТИСТИЧЕСКИХ ОРГАНОВ

Эффективная политика по ограничению НФП требует надежной и детализированной статистики этих потоков, адаптированной к национальным условиям. В данном разделе представлены конкретные и оперативные рекомендации для национальных статистических органов, НСУ и других составителей официальной статистики по измерению налоговых и коммерческих НФП. В нем содержатся инструкции о том, какие шаги необходимо предпринять, чтобы начать составлять оценки налоговых и коммерческих НФП. Во-первых, в нем предлагается рассмотреть национальные условия, информационные потребности и основные виды НФП (подраздел 3.4.1). Эти сведения также могут помочь определить соответствующие заинтересованные стороны, поскольку важно разработать карту национальной системы соответствующих органов (3.4.2) с целью наладить необходимое сотрудничество для измерения НФП. Также может быть полезно определить соответствующие ведомства и заинтересованные стороны перед проведением оценки риска НФП, чтобы с самого начала определить их вклад в такую оценку. Таким образом, подразделы 3.4.1 и 3.4.2 не обязательно являются шагами 1 и 2, поскольку можно менять их порядок, внедрять их одновременно или методом повторяющихся циклов. Это позволяет проводить анализ наличия данных (подраздел 3.4.3) и выбрать источники данных среди разных ведомств, чтобы выявить наиболее распространенные виды налоговых и коммерческих НФП.

Уровневая классификация методов (подраздел 3.4.4) учитывает национальную структуру и потенциал, существующие источники данных и смежные методы, используемые в официальной статистике, нормативно-правовую базу и другие критерии. Это определяет выбор метода измерения НФП. Чтобы удовлетворить национальные потребности в данных и обеспечить их выполнимость с учетом имеющихся данных, методологии и возможностей, нередко требуется наличие рабочего определения НФП (подраздел 3.4.5). Такое определение зависит от того, какой метод используется (опять же, справедливо и обратное — эти процессы пересекаются, идут параллельно и/или циклично). В связи с требованиями отчетности по ЦУР рассмотрения требуют и вопросы формирования и распространения статистики по НФП (подраздел 3.4.6). В заключение мы приводим перечень практических рекомендаций для НСУ по их работе по координации и/или сбору данных о налоговых и коммерческих НФП (подраздел 3.4.7). Несколько практических инструментов, упомянутых в этом разделе и поддерживающих работу на национальном уровне по измерению НФП, размещены в онлайн-приложениях к «Методологическому руководству» (UNCTAD, 2021: Background documents) для непосредственного использования национальными ведомствами.

3.2.1 Выявление рисков незаконных финансовых потоков и информационных потребностей

В той мере, в какой страны различаются, различаются и их риски в отношении НФП. Это касается не только уровня НФП, затрагивающих конкретную страну, но и типов НФП, характерных для той или иной страны. Категории НФП, виды деятельности или типы потоков различаются по странам, включая направление потоков, входящих или исходящих, а также партнеров. Для различных НФП требуются разные данные и методы измерения. Кроме того, подход к измерению налоговых и коммерческих НФП также зависит от различных отправных точек, отражающих специфические национальные условия.

Полезным первым шагом было бы проведение предварительной **оценки риска НФП**, обеспечивающей сбор и анализ уже имеющейся информации о НФП в данной стране и условиях, способствующих их возникновению. Это позволит ознакомиться с национальными условиями, влияющими на НФП. Такая оценка направлена на то, чтобы определить, какие связанные с НФП виды деятельности могут осуществляться в стране и каковы основные типы НФП, которые следует измерять. При оценке рисков могут использоваться имеющиеся исследования, проведенные государственными должностными лицами (например, национальная оценка рисков по борьбе с отмыванием денег (БОД), отчеты о взаимной оценке, отчеты о соблюдении налогового законодательства и т. д.), литература, информация из частного сектора, научных кругов и аналитических центров, а также интервью с соответствующими должностными лицами. Аналитическая работа может проводиться НСУ или другим статистическим органом страны, в то время как другие учреждения могут сформировать межведомственную рабочую группу для наблюдения за процессом такого анализа и участия в нем.

При оценке риска НФП за отправную точку следует взять работу, проделанную к настоящему времени в **официальной статистике**, включая имеющуюся национальную информацию о незаконной деятельности, неформальной экономике и ненаблюдаемой экономике в статистике СНС и ПБ.

Обзор соответствующих исследований, работ и литературы включает в себя не только научные исследования, но и практические разработки, проводимые налоговыми или таможенными инспекторами и другими экспертами. Журналисты и репортеры часто проводят расследования для **СМИ**, чтобы выявить злоупотребления, также связанные с НФП.

При отсутствии исследований по НФП, проводимых на национальном уровне или в конкретной стране, полезной может оказаться работа международных организаций. Информацию по конкретным странам можно также найти в некоторых международных источниках, включая материалы журналистских расследований, например Международного консорциума журналистских расследований, документы из таких публикаций, как “Swiss Leaks”, “Panama and Paradise Papers” (см. European Commission, 2019). Недостаток национальных данных можно также восполнить за счет региональных исследований или определения эталонной страны со схожими национальными условиями.

Интервью с правительственными экспертами могут дать важные сведения об основных областях, в которых формируются НФП в данной стране, и пролить свет на потребности в информации по вопросам политики и на пробелы в данных. Частный сектор также может внести существенный вклад в оценку риска, используя свои специализированные знания и источники информации.

- **Финансовые учреждения и банки**, возможно, сами проводят оценку рисков, особенно связанных с отмыванием денег, и могут привнести свои знания в оценку крупных НФП и их измерение. Они располагают ценной информацией о структуре, организации и размере НФП, которые они анализируют, а также об особенностях и характеристиках конкретных финансовых продуктов для определения рисков НФП.
- **Торговые и отраслевые ассоциации** могут предоставлять сводную статистику об объемах операций и видах производимых и продаваемых товаров, а также о связанных с ними факторах уязвимости и рисках.
- **Исследователи, криминологи и специалисты по НФП** могут высказать свою точку зрения, например, на то, что представляют собой налоговые и коммерческие НФП. Они могли готовить отчеты и аналитические материалы, касающиеся НФП, или разрабатывать методы оценки рисков в рамках своих (научных) исследований.
- **Правонарушители** также могут стать ценным источником информации, например, для объяснения причин, по которым был выбран тот, а не иной сектор, продукт, сделка или (в более широком смысле) способ действия. Хотя получить такую информацию непосредственно от них может быть сложно, могут быть использованы

косвенные методы, например научные работы, судебные отчеты, протоколы приговоров и стенограммы заседаний.

Вопросы, которые могут быть охвачены при оценке риска НФП, касаются определения того, как экономическая и нормативная среда страны влияет на распространенность и виды НФП. С этой целью при оценке риска НФП следует рассматривать такие вопросы, как формальная и неформальная экономика, финансовая система и факторы ее уязвимости, основные торговые и инвестиционные потоки и страны-партнеры, а также условия для собираемости налогов и текущий налоговый разрыв. Например, существенные торговые расхождения могут быть выявлены с помощью данных базы данных «Комтрейд ООН», и такие данные могут сигнализировать о потенциальных областях с повышенным риском НФП (продукты, торговые партнеры, потоки), которые заслуживают дальнейшего изучения. Анализ также может проводиться на уровне конкретной деятельности путем составления так называемых карт рисков в цепочке создания стоимости, позволяющих проследить прохождение товара через все уровни цепочки создания стоимости, определяя те участки цепочки, которые подвержены влиянию НФП, и выявляя критически важные заинтересованные стороны. Тематическое исследование Брюггера и Энгебретсена (Brugger и Engebretsen, 2019) по кофе в Лаосской Народно-Демократической Республике можно найти в материалах ЮНКТАД (UNCTAD 2021: Background documents - case studies).

Кроме того, оценка риска НФП должна быть направлена на выявление основных категорий НФП, присутствующих в стране, с использованием «Концептуальной основы» ЮНКТАД и УНП ООН. Вышеупомянутые источники данных могут помочь провести предварительную оценку видов деятельности и потоков, подверженных риску налоговых и коммерческих НФП, а также выявить категории товаров и услуг, которые могут быть в наибольшей степени подвержены НФП. Оценка риска НФП позволяет также собрать имеющуюся информацию о потенциальных факторах, способствующих НФП, например о недостатках национальной рамочной системы, обменяться различными оценками вероятности и масштабов НФП и рассмотреть их влияние на экономику, государственные финансы и развитие. Наконец, цель состоит в том, чтобы определить приоритеты для статистического измерения НФП. Эти этапы и содержательная часть примерно соответствуют руководству, разработанному Целевой группой по финансовым мероприятиям (FATF, 2013) для оценки национальных угроз и уязвимости к отмыванию денег и финансированию терроризма. Вопросник для самооценки, содержащийся в документе ЮНКТАД (UNCTAD 2021: Background documents - case studies), позволяет проводить всесторонний и систематический сбор соответствующей информации от национальных заинтересованных сторон.

Предварительный анализ основных типов НФП и потребностей в данных важен для определения приоритетов статистического измерения. Имеет смысл сосредоточить измерения на основных видах НФП и насущных потребностях в данных для ограничения таких потоков. Также вероятно, что попытка собрать имеющуюся информацию для оценки риска НФП выявит пробелы и проблемы, которые необходимо решить в ходе дальнейшей работы.

3.2.2 Составление карты национальной системы учреждений

Для надлежащего решения проблемы НФП требуется, чтобы соответствующие заинтересованные стороны были, во-первых, установлены, а во-вторых, вовлечены в процесс оценки рисков НФП³⁸, сбора данных и/или измерения. Составление карты соответствующих учреждений дает представление об институциональной системе, которую необходимо учитывать при измерении НФП. Учреждения, скорее всего, будут заниматься различными аспектами НФП с точки зрения политики или статистики, и для измерения всех налоговых и коммерческих НФП, вероятно, потребуются объединение данных и потенциала таких ведомств.

К заинтересованным сторонам³⁹, которые могут играть определенную роль в сборе, предоставлении или компиляции связанных с НФП данных относятся, например, следующие:

- **национальные статистические органы:** национальное статистическое управление (НСУ) является ключевым участником, поскольку выполняет координирующую роль в рамках национальной статистической системы (НСС) и располагает огромным количеством соответствующих данных, например о предприятиях и физических лицах, а также часто занимается составлением национальных счетов страны. Важным подразделением в НСУ является ГКП, обладающая нужным опытом и обобщенными данными по ТНК из различных статистических областей в рамках НСС. Статистические подразделения таможенных служб

³⁸ Следует помнить, что изложенные в этой и предыдущей главах шаги можно менять местами, внедрять их одновременно или методом повторяющихся циклов, пока не будут определены все соответствующие заинтересованные стороны и не будет завершена оценка риска НФП.

³⁹ Перечень заинтересованных сторон был составлен и расширен ЮНКТАД на основе данных ФАТФ (FATF, 2013).

располагают данными о торговых операциях, которые крайне необходимы для анализа налоговых и коммерческих НФП, включая информацию о махинациях со счетами в торговле. Статистические подразделения центральных банков обычно отвечают за формирование статистики платежного баланса и другой финансовой и государственной статистики. Статистические подразделения, работающие с соответствующими данными, могут также находиться в ведении министерств финансов, юстиции, внешней торговли, экономики и т. д.;

- **директивные органы:** директивные органы следует, где это уместно, привлекать к составлению данной карты, но не в качестве поставщиков информации, а в качестве основных пользователей — для обеспечения того, чтобы при формировании статистики рассматривались вопросы высокого уровня, для которых необходимы данные. Они могут выразить потребности в данных, но не могут участвовать в принятии методологических решений;
- **налоговые и другие регуляторные и надзорные органы** обладают уникальными знаниями и базой данных об операциях, связанных с доходами, налогами, типами учреждений, продуктами, секторами и связанными с ними потребителями, и имеют опыт в области соответствующей политики, процедур и мер контроля. Они могут высказать свое мнение в отношении конкретных рисков и способов их надлежащего выявления. В распоряжении налоговых органов, как правило, имеются крупные массивы данных для оценки налогового разрыва, часть которого составляют НФП, пересекающие границы стран, и, при необходимости, такие органы могут участвовать в международном обмене данными;
- **ПФР и службы разведки и/или безопасности:** ПФР обладают идеальными возможностями для выявления угроз и факторов уязвимости на основе сообщений о подозрительных сделках и другой собираемой ими информации и аналитических материалов. Они также могут консультировать по методам, способам и тенденциям аналитической работы, а также могут иметь доступ к базам данных по конкретным продуктам или видам транзакций. Разведывательные службы обладают специальными знаниями в области анализа оперативных данных и могут проверять или подтверждать оценки рисков и факторов уязвимости;
- к **правоохранительным органам и органам прокуратуры** относятся полиция, таможенная служба/пограничный контроль, оперативно-следственные органы, прокуратура, отделения по возвращению активов и органы борьбы с коррупцией, где это необходимо. Эти органы могут предоставлять информацию по конкретным делам, делиться знаниями по существу вопросов и оказывать помощь в предоставлении данных. Они могут располагать соответствующей статистикой по расследованиям, судебным преследованиям и вынесенным приговорам, изъятым, конфискованным, репатрированным активам и т. д. или полученной в ходе следствия информацией о методах работы преступников. Они также могут предоставлять информацию о новых тенденциях и рисках и помогать в выявлении факторов уязвимости;
- **министерства иностранных дел и торговли, торговые палаты** и т. д. могут располагать важной информацией о связанных с торговлей рисках НФП, экспортерах и импортерах, торговых потоках и относящемся к этому международном сотрудничестве и инициативах;
- **международные и зарубежные партнеры** могут иметь или не иметь отношение к составлению национальной карты учреждений. Тем не менее они предоставляют полезные рекомендации, например материалы ЮНКТАД и УНП ООН по показателю 16.4.1 ЦУР. Региональные организации по типу ФАТФ, членом которых является та или иная страна, могут стать полезным источником информации о рисках и о проводимой в других странах региона работе по выявлению и анализу НФП. Аналогичным образом потенциальным источником информации могут быть и зарубежные партнеры, например статистические и другие органы других стран.

Выявлять соответствующие учреждения можно из числа ведомств, участвующих в проведении или информационном обеспечении проводимых исследований, отчетов и изысканий, обобщаемых для оценки риска НФП. Кроме того, процессу выявления могут помочь несколько указанных ниже вопросов:

1. Какие национальные учреждения охватывают выявленные основные типы НФП с точки зрения нормативной или политической деятельности (работа, окружающая среда, потребители и т. д.), мониторинга операций, финансовой поддержки?
2. Какие национальные учреждения собирают данные, относящиеся к НФП, в рамках своей административной или статистической деятельности?
3. Какие национальные учреждения проводят оценку воздействия политических предложений или других аналитических исследований НФП, например отделы макроэкономических исследований, профсоюзы и т. д.?

4. На какие заинтересованные стороны и учреждения прямо или косвенно влияют НФП⁴⁰?

При составлении карты необходимо учитывать экономику и общество в целом, включая государственные структуры, а кроме того — основные заинтересованные стороны в экономике, сфере услуг, юридической сфере и частном секторе, а также воздействие на них. Свой вклад в понимание НФП могут внести финансовые учреждения и банки, неправительственные организации (НПО), гражданские научные проекты, отдельные эксперты, торговые и промышленные ассоциации, юридические ассоциации, организации гражданского общества (ОГО) и т. д., о чем говорилось в предыдущей главе. Предложение о том, как обеспечить комплексное определение учреждений и заинтересованных сторон с размещением их на карте по областям, представлено на рисунке 17. Иногда составлять такую карту следует на более детальном уровне.

Рисунок 17 Определение соответствующих профильных учреждений для измерения НФП



Источник: ЮНКТАД (2021).

После того как учреждения определены, необходимо составить карту их отношения друг с другом и образования национальной системы. Поскольку страны существенно отличаются друг от друга по нормативно-правовой базе и институциональному устройству, невозможно предложить некое универсальное решение. Тем не менее, независимо от состава, соответствующие заинтересованные стороны необходимо собрать «за одним столом», с тем чтобы наладить эффективное сотрудничество. Инструмент для составления карты национальных учреждений и определения их роли представлен в онлайн-вом приложении к публикации ЮНКТАД (UNCTAD) (2021: Background documents).

Не все учреждения в равной степени вовлечены в изучение конкретных видов НФП. При составлении карты учреждений следует определить их функции, например:

- **ведущее учреждение** (или учреждения), возглавляющее работу по измерению НФП. На НСУ обычно возлагается задача по координации НСС, и поэтому оно занимает центральное место в этом процессе. В некоторых странах-членах ведущим учреждением может быть назначено другое ведомство, например таможня, центральный банк или налоговая служба. Ведущее учреждение должно обладать статистическими знаниями и данными или иметь к ним доступ, но не обязательно, чтобы именно оно проводило расчеты; и
- **вспомогательные учреждения**, предоставляющие административные данные, методологическую или содержательную экспертную, инфраструктурную (полевую, ИТ), юридическую, административную или иную поддержку. В число этих учреждений также могут входить соответствующие представители частного сектора;
- **другие заинтересованные стороны** — это учреждения, которые могут быть затронуты НФП или связанной с ними работой, чей вклад и обратная связь могут быть важны или которые обладают существенными знаниями и аналитическими материалами о конкретных НФП.

⁴⁰ Прямое воздействие испытывают, например, таможенные органы, поскольку в своей работе они сталкиваются с махинациями со счетами в торговых операциях. Косвенное воздействие может заключаться в снижении качества ключевых статистических данных вследствие влияния НФП, которое не поддается количественной оценке.

Функции учреждений можно также определить по их вовлеченности в статистический процесс, поэтому они определяются как:

- **учреждения, собирающие данные**, могут отличаться в зависимости от страны. НСУ может быть поручен сбор данных о налоговых и коммерческих НФП или о показателе 16.4.1 ЦУР в целом, со всеми его подкомпонентами на основе данных, полученных от других ведомств. В качестве альтернативы несколько ведомств (например, таможня, налоговая служба, центральный банк, НСУ) могут собирать параметры различных НФП, которые будут сводиться в единый показатель каким-либо одним ведомством, например НСУ. Каким бы ни было решение, результаты должны быть сопоставимы на международном уровне и полностью соответствовать «Основополагающим принципам официальной статистики» (United Nations, 2014), как это требуется для глобальной отчетности по ЦУР; или
- **учреждения, предоставляющие данные**, — это ведомства, предоставляющие для расчетов исходные данные, которые они собирают или которыми обладают для выполнения своего мандата. Их участие крайне важно, поскольку они обладают экспертными знаниями о данных и моделях поведения, с которыми имеют дело.

Сферу компетенции учреждений следует учитывать при распределении задач и ожидании результатов. Сфера компетенции некоторых ведомств может включать статистику, в то время как другие имеют в большей мере административные полномочия. Необходимо наладить их взаимосвязь и взаимодействие, чтобы создать стабильную благоприятную среду для проведения измерений НФП в стране.

Операционные процедуры определяют функции и взаимодействие между всеми вовлеченными учреждениями или другими заинтересованными сторонами. Важно создать техническую рабочую группу или группы экспертов с четким мандатом на измерение НФП. Каким бы ни было учреждение, желательно, чтобы функции координационного центра выполняло его статистическое подразделение.

3.2.3 Обзор доступности данных и их отбор

Оценка риска НФП и составление карты учреждений обеспечивают хорошую основу для определения того, какие данные по наиболее распространенным НФП имеются в национальной системе учреждений, а какие данные отсутствуют. Статистическая работа основывается на качественных данных, тем более в отношении НФП, где существуют значительные пробелы. Озабоченность ОЭСР (2015) по поводу показателей ВЕРС справедлива и в отношении НФП в целом: «Правильное понимание имеющихся данных и их ограничений является основой для разработки показателей...» Ограничения часто касаются наличия, детализации и точности данных, иными словами, вопрос в том, действительно ли они измеряют именно НФП или также другие факторы в сочетании с НФП. Доступность и точность данных всегда будут проблематичными при измерении НФП, поскольку эти потоки являются скрытыми по своей природе.

Доступность данных неизбежно повлияет на выбор метода (методов) измерения. Поэтому обзор доступности выполняется в первую очередь. Первый шаг состоит в том, чтобы установить, какие данные доступны, второй — оценить их полезность и качество. В ходе обзора доступности данных следует рассмотреть следующие практические вопросы:

- Кто (какое ведомство) располагает данными?
- Какие переменные существуют и какие действия, генерирующие НФП, они охватывают?
- С какой периодичностью (ежегодно, ежеквартально, ежемесячно) представляются данные?
- В каком формате представляются данные?
- Каково качество данных с точки зрения шести аспектов качества?
- Каковы ограничения и пробелы в данных?
- Какие нормативные документы необходимо учитывать для получения доступа к данным? (При этом закон о статистике обычно предоставляет доступ ко всем данным, необходимым для статистических целей.)
- Какие процедуры требуются для доступа к данным?
- Кто лучше всего подходит для получения агрегатных данных?
- Каковы возможные пересечения с другими данными?

Также будет полезно рассмотреть вопрос о наличии международных источников данных, которые можно было бы использовать. Они могут обеспечить лучшую международную сопоставимость, но в основном дополняют национальные данные там, где имеются пробелы, и позволяют получить доступ к данным из других стран, например, для зеркальной статистики торговли. Перечень потенциальных международных источников приводится в части IV «Методологического руководства» (UNCTAD, 2021).

Обзор доступности данных может быть сосредоточен на данных, необходимых для измерения НФП в соответствии с приоритетами, определенными в ходе оценки риска НФП, если только не появятся новые приоритеты. Таблицу, содержащую общий перечень возможных национальных наборов данных, которые могут быть включены в такой обзор, возможно, потребуется скорректировать с учетом национальных условий и соответствующих НФП (и выбранной методологии). Аналогичные таблицы по каждому из предложенных методов измерения НФП предлагаются в числе инструментов в справочных документах на специальном веб-сайте (UNCTAD, 2021: Background documents).

Исходные данные можно рассматривать с точки зрения шести аспектов качества, а именно: своевременности, доступности, соответствия назначению, охвата, детализации и функциональной совместимости. Почти все данные, необходимые для измерения НФП, собираются и предназначаются для других целей, помимо измерения НФП. Может оказаться полезным оценить возможность и способ улучшения их соответствия назначению, например путем добавления или корректировки вопроса в существующей процедуре сбора данных или другими способами.

Таблица 6 Оценка качества исходных данных в рамках системы оценки качества данных применительно к НФП

Категория	№	КРИТЕРИИ	Разъяснение КРИТЕРИЕВ
Данные из источника	9	Своевременность	С какой задержкой данные предоставляются после отчетного периода?
	10	Наличие	Имеются ли данные для измерения типов НФП в определенных национальных условиях? Доступны ли такие данные во многих странах/большинстве стран?
	11	Доступность	Насколько доступны существующие источники данных для статистических служб? Являются ли эти данные конфиденциальными?
	12	Соответствие назначению	Предоставляют ли эти данные информацию о НФП, прямо или косвенно? Какие НФП они охватывают?
	13	Охват	Охватывают ли данные те параметры, которые подлежат измерению? Какие НФП охвачены? Каковы пробелы и пересечения в данных?
	14	Детализация	Насколько детализированы данные? Периодичность публикации
	15	Функциональная совместимость	Могут ли эти данные быть интегрированы с другими данными? Включает ли набор данных идентификаторы и классификаторы?

Источник: ЮНКТАД (2021).

Примечание: Номер столбца (№) соответствует нумерации в системе оценки качества (UNCTAD, 2021: Background documents).

Также может быть полезным узнать, имеются ли в стране оценки или показатели НФП или аналогичных проблем, составлением которых занимается правительство или частный сектор. Каково качество и доступность этих показателей: регулярно или эпизодически они публикуются? Представлены ли они в научно-исследовательских работах, официальных правительственных докладах или других публикациях? Применяли ли составители этих оценок какие-либо методы, рекомендованные в «Методологическом руководстве» (UNCTAD, 2021), и могут ли они внести свой вклад в разработку новых показателей по НФП?

3.2.4 Уровневая классификация и использование методов

В «Методологическом руководстве» основное внимание уделяется методам, отобранным с учетом не только аспектов методологии и качества данных, но и применимости к различным национальным условиям. Критерии, используемые в системе оценки, разделены на три категории с несколькими подкатегориями в каждой (UNCTAD, 2021: Background documents). В таблице 7 рассматривается категория обоснованности методов.

Таблица 7 Оценка обоснованности методов в рамках системы оценки качества данных применительно к НФП

Категория	№	КРИТЕРИИ	Разъяснение КРИТЕРИЕВ
Обоснованность	1	Соответствие сферы охвата	Достоверность содержательной части — что измеряется? Какие НФП охватываются?
	2	Ясность понятий	Достоверность концепции — измеряет ли она то, что должна измерять? Четко ли она определена? Используется ли классификация? Является ли она дискретной, исчерпывающей и взаимоисключающей (есть ли в ней пробелы или дублирование)?
	3	Соответствие Концептуальной основе Организации Объединенных Наций	В какой степени метод соответствует «Концептуальной основе статистического измерения НФП», разработанной ЮНКТАД и УНП ООН?
	4	Устойчивость	Насколько стабильны результаты, полученные с помощью этого метода? Приведет ли повторение к аналогичным результатам? Что будет, если условия изменятся?
	5	Возможность передачи	Насколько легко кому-то другому использовать этот метод? Наличие эмпирических исследований или прикладного применения метода
	6	Эквивалентность	Дает ли этот метод схожие результаты при сравнении с другими (обоснованными) методами?
	7	Статистическое согласование	Аналогичен ли этот метод тем, которые применяются в официальной статистике? Соответствуют ли понятия и классификации официальным?
	8	Требования к потенциалу	Сколько ресурсов и мощностей требуется для использования метода?

Источник: ЮНКТАД (2021).

Примечание: Номер столбца (№) соответствует нумерации в системе оценки качества (UNCTAD, 2021: Background documents).

Методы, предложенные статистическим службам для измерения налоговых и коммерческих НФП (подробнее см. главу 4; и информационные бюллетени по методам в ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents), разработанные для облегчения сравнения методов в процессе их отбора), должны быть классифицированы по уровням с применением системы оценки качества данных по НФП. Однако качество оценок также зависит от наличия и качества национальных исходных данных и качества итоговых оценок. Уровневая классификация основана на общей оценке позиций, относящихся к конкретной стране, и поэтому является лишь ориентировочной. Такая оценка может служить ориентиром при выборе методов, а также при рассмотрении имеющихся исходных данных и статистического потенциала.

Предлагается **трехуровневая классификация**. Уровень 1 — это предпочтительный метод, который набирает наибольшее количество баллов, а уровень 2 предлагается в качестве запасного варианта, если метод уровня 1 не может быть применен. Если ни первый, ни второй уровни не применимы, может быть использован метод уровня 3. Метод уровня 1 применяется при 40 и более баллов (из 66 максимальных); метод уровня 2 — при 30 и более баллов (и менее 40 баллов); а методы уровня 3 — при менее 30 баллов. Общие результаты классификации предложенных шести методов представлены в подробном описании оценки в онлайн-справочных документах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents).

Предлагаются следующие рекомендации по использованию методов:

- используйте **метод уровня 1**, когда это возможно;
- если возможно, перепроверьте результаты **другим методом**, чтобы обеспечить триангуляцию методов, источников данных, а также видов деятельности и/или типов потоков применительно к НФП;
- если ресурсы не позволяют применить несколько методов, используйте следующий порядок:
 - выберите **базисный год** и используйте для него метод уровня 1, возможно, в сочетании с дополнительным сбором данных для устранения пробелов и получения дополнительной информации;
 - используйте более простые методы для оценки **динамики в промежутках между базисными годами**.

В целях проверки надежности результатов может оказаться полезным триангулировать методы, применяя более одного метода для сбора данных по определенным НФП. В случае неопределенности может оказаться полезным получить диапазон оценок или доверительный интервал для ориентирования пользователей. Хорошей практикой также является обеспечение прозрачности в отношении ожидаемых изменений. Результаты должны представляться ежегодно, в то время как исследования базисного года могут представлять более структурированную информацию через регулярные промежутки времени.

3.2.5 Рабочее определение налоговых и коммерческих незаконных финансовых потоков для статистических целей

Что же может на практике означать формулировка, что НФП представляют собой «финансовые потоки, которые являются незаконными по происхождению, способу перевода или использования средств, отражают обмен активами и пересекают границы стран»? На практике исчерпывающее измерение всех НФП является труднодостижимым. Выбор способов измерений может определяться наличием или отсутствием данных. Как объясняется в части II, один метод может охватывать только некоторые НФП, например метод страны-партнера, и существует риск дублирования некоторых данных и методов, например, потоки незадекларированных активов физических лиц, вероятно, будут включать некоторые НФП, которые берут свое начало в нелегальной экономике. Некоторые источники данных могут быть не вполне надежными по разным причинам, например вследствие занижения данных отчетности. Все это ограничивает возможности измерения и требует выработки рабочего определения НФП.

Измерение налоговых и коммерческих НФП направлено на то, чтобы внести вклад в общий показатель 16.4.1 «Общий объем входящих и исходящих незаконных финансовых потоков (в долл. США, в текущих ценах)». Следовательно, их измерение должно быть максимально сопоставимым в международном масштабе. Таким образом, отправной точкой должно стать определение НФП для ЦУР 16.4.1 или ее элементов. Тем не менее ключевым понятием здесь должна быть применимость. Если определенные виды НФП в стране не играют большой роли, то пытаться регулярно их измерять просто нерентабельно⁴¹. Вместо этого измерения могут быть сосредоточены на значимых видах НФП и наиболее срочных потребностях в данных, при условии что выбранные методы соответствуют международным рекомендациям. Рабочее определение не является политическим решением в отношении того, какие НФП следует измерять, а какие нет. Рабочее определение НФП должно быть выработано статистическими службами в условиях полной профессиональной независимости. Для получения вводных данных статистические службы могут консультироваться с экспертами и заинтересованными сторонами. Хорошей основой для разработки рабочего определения служит оценка риска НФП.

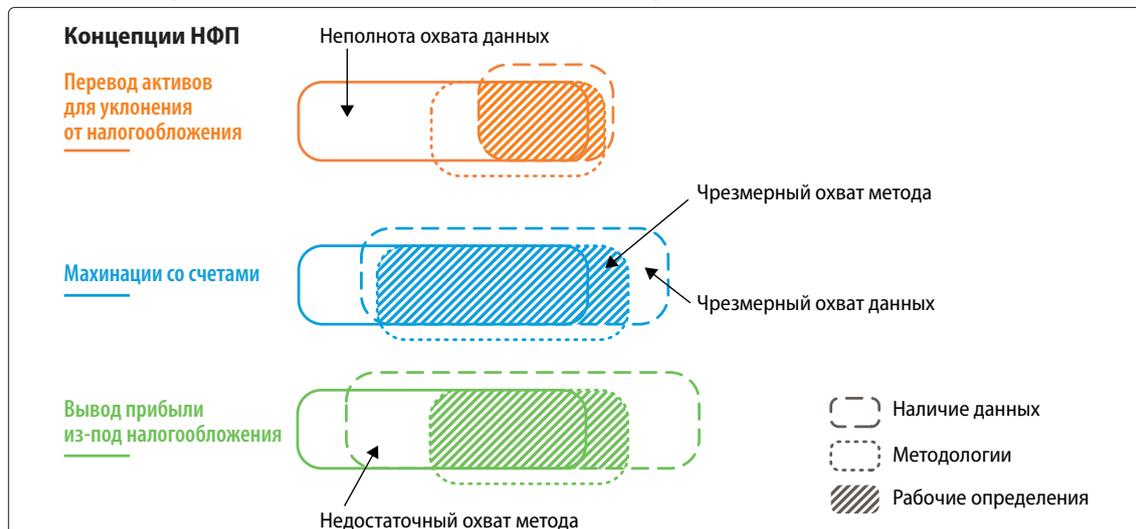
Рабочее определение — это четкое, сжатое и детальное описание того, что должен отразить рассматриваемый показатель. Для налоговых и коммерческих НФП это может быть, например, показатель НФП, образовавшегося в результате незаконной налоговой и коммерческой деятельности, а также НФП, образовавшегося в результате агрессивного избежания налогообложения, исключая ту часть НФП, которую сложно измерить в данной стране, например, из-за отсутствия данных. Отклонения от сферы охвата НФП, как они определены ЮНКТАД и УНП ООН (2020), и их причины прозрачно задокументированы. Этот способ измерения может исключать НФП, которые нетипичны для данной страны. Например, некоторые страны являются получателями входящих потоков от агрессивного избежания налогообложения, в то время как в других наблюдаются исходящие потоки. Резюмируя, можно сказать, что рабочее определение охватывает наиболее значимые НФП, по которым имеются данные и методы оценки. На рисунке 18 их пересечение, т. е. рабочее определение, показано как образец.

Рабочее определение будет неизбежно отличаться в зависимости от выбора метода измерения НФП: например, в настоящее время нельзя составить данные по входящим НФП, используя методы перевода активов с целью уклонения от уплаты налогов физических лиц. В случае махинаций со счетами рабочее определение НФП будет исключать случаи, когда расхождения не фиксируются (например, некоторые случаи сговора между импортером и экспортером); с другой стороны, могут включаться операции, не классифицированные как НФП (например, в результате ошибок в статистическом охвате или ошибок, связанных с неоднородностью продуктов), что называется чрезмерным охватом метода. Аналогичным образом оценка вывода прибыли из-под налогообложения также подвержена отклонениям в охвате из-за чрезмерного охвата метода; например, различия в производительности могут быть ошибочно истолкованы как НФП; при этом, недостаточный охват метода, когда, например, рассматриваются только налоговые льготы, сравнивающие внутреннее подразделение транснациональной

⁴¹ В то же время целенаправленная политика может не быть приоритетной, если это явление носит ограниченный характер.

корпорации с другими подразделениями ТНК. В рабочем определении должны быть четко указаны ограничения в охвате, обусловленные имеющимися данными и выбранным методом.

Рисунок 18 Рабочее определение как составление карты основных концепций незаконных финансовых потоков, имеющихся данных и применимых методов



Источник: ЮНКТАД (2021).

Примечание: Масштабы не отражают реальные отношения и представлены в иллюстративных целях.

Поскольку цель состоит в том, чтобы охватить наиболее значимые потоки на уровне стран, может быть достигнут определенный уровень международной сопоставимости (если страны смогут охватить только важнейшие НФП, оставив за рамками менее значительные), при этом различия в охвате стран можно частично увидеть в имеющихся агрегированных показателях. Следует ожидать постепенного улучшения полноты охвата измерения НФП в соответствии с моделью измерения незаконной экономической деятельности и ненаблюдаемой экономики в ПБ и СНС.

3.2.6 Составление и распространение оценок налоговых и коммерческих незаконных финансовых потоков

Данный технический документ и «Методологическое руководство» имеют целью поддержать национальные органы власти в сборе статистических данных о налоговых и коммерческих НФП и распространении таких данных с учетом национальных возможностей и потребностей. Безотносительно полноты данных даже частичные оценки, т. е. оценки отдельных видов (подвидов) НФП, могут предоставить ценную информацию для принятия политических мер по ограничению НФП.

В более долгосрочной перспективе налоговые и коммерческие НФП составляют часть показателя 16.4.1 ЦУР, выбранного для системы глобальных показателей ЦУР, которая была принята в резолюции A/RES/71/313 (2017а) Генеральной Ассамблеи. Хотя система показателей требует публикации только агрегированного индекса, т. е. общего объема входящих и исходящих НФП, тем не менее более детальное измерение НФП помогает определить основные источники и типы НФП, чтобы дать направление для мер вмешательства. На уровне отдельных показателей, т. е. охватывающих как налоговые и коммерческие, так и связанные с преступностью НФП, ЮНКТАД и УНП ООН рекомендуют дезагрегировать индекс по соответствующим видам НФП, как минимум отдельно публикуя следующие четыре элемента (см. также главу 5.2):

- НФП от незаконной налоговой и коммерческой практики;
- НФП от нелегальных рынков;
- НФП от коррупции; и
- НФП от деятельности по типу эксплуатации и финансирования преступности и терроризма.

Кроме того, государства-члены могут принять решение о дезагрегировании показателя НФП, где это уместно, по следующим категориям:

- метод платежа (наличные/торговые потоки/криптовалюты);
- полученные в результате активы (офшорные активы/недвижимость и т. д.);
- субъекты (характеристики физических лиц/типы предприятий и т. д.);
- отрасли, товары или категории услуг.

Страны подвержены влиянию различных видов НФП. В этой связи предлагается, чтобы основные виды НФП, подлежащие разглашению, определялись на уровне отдельных стран в соответствии с рабочим определением. Что касается налоговых и коммерческих НФП, то рекомендуется разделение и распределение этих потоков по трем группам:

- перемещение активов с целью уклонения от уплаты налогов (F1);
- махинации со счетами (F2);
- вывод прибыли из-под налогообложения (F3–F5).

В контексте принятия системы глобальных показателей ЦУР в резолюции Генеральной Ассамблеи A/RES/71/313 (2017a) было подчеркнуто, что вся деятельность глобальной статистической системы должна осуществляться в полном соответствии с основополагающими принципами официальной статистики (United Nations, 2014).

НФП представляют собой особенно сложный для интерпретации феномен, который является деликатной проблемой для многих заинтересованных сторон. Поэтому важно, чтобы публикации данных по НФП были достаточно полными, доступными для всех граждан и представленными таким образом, чтобы основные результаты были понятны без потребности в специальных статистических знаниях.

Первый принцип требует, чтобы официальная статистика составлялась и предоставлялась на основе непредвзятости в соответствии с правом граждан на публичную информацию. Публикуемые статистические данные должны быть представлены в соответствии с научными стандартами в отношении источников, методов и процедур для обеспечения их правильной интерпретации (принцип 3). Все публикации должны сопровождаться исчерпывающими метаданными, объясняющими ограничения в использовании и дающими рекомендации по интерпретации, включая также информацию об источниках данных, методах, недостающих данных и полноте показателя.

Некоторые оценки НФП находятся на границе легальной и незаконной деятельности. Базовые наборы данных весьма чувствительны, что также следует учитывать при планировании публикаций. Базисные индивидуальные данные в отношении физических или юридических лиц должны быть строго конфиденциальными (принцип 6). Нарушение конфиденциальности и даже слишком детально агрегированные показатели могут нанести репутационный ущерб статистическим подразделениям или отрасли. Важно отметить, что статистические органы имеют право представлять комментарии по поводу ошибочной интерпретации и неправомерного использования статистических данных (принцип 4).

Для анализа развития в динамике по времени будут полезны исторические временные ряды. Практическая возможность построения исторических временных рядов должна быть рассмотрена национальными статистическими органами. Это может стать возможным только для определенных НФП, по которым существуют надлежащие источники данных.

Учитывая широкий спектр необходимых исходных данных, составителям при определении даты публикации следует найти баланс между полнотой и своевременностью данных. На практике на своевременность показателя влияют источники данных, которые становятся доступными с наибольшей задержкой. Один из вариантов — использовать стратегию пересмотра данных, публикуя предварительную оценку до появления более полных наборов данных. Потенциально предварительный или экспериментальный статус показателя следует в ясной форме довести до сведения общественности. Полезно проанализировать оценки НФП на соответствие критериям качества и обеспечить прозрачное донесение сведений о качестве публикуемых данных.

Таблица 8 Оценка качества результатов в рамках системы оценки качества данных по НФП

Категория	№	КРИТЕРИИ	Разъяснение КРИТЕРИЕВ
Результаты	16	Актуальность для использования	Полезны ли результаты для оценки НФП или ограничения различных видов НФП? Сколько существует вариантов использования этих результатов?
	17	Точность	Описывают ли результаты то, что предполагалось? Вносились ли значительные изменения?
	18	Своевременность	Насколько быстро будут доступны результаты? Будут ли они доступны вовремя, чтобы помочь в решении проблем?
	19	Ясность	Насколько легко использовать и интерпретировать результаты?
	20	Сопоставимость	Насколько сопоставимы результаты в различных условиях, в разрезе по времени и в разных странах?
	21	Согласованность	Насколько согласованными внутренне являются результаты? Можно ли их использовать вместе с другими оценками НФП?
	22	Функциональная совместимость	В какой степени результаты уже могут быть представлены в виде показателя 16.4.1 ЦУР?

Источник: ЮНКТАД (2021).

Примечание: Номер столбца (№) соответствует нумерации в системе оценки качества (UNCTAD, 2021: Background documents).

Большую международную сопоставимость оценок НФП можно обеспечить, особенно на начальном этапе, путем представления отчетности на более детализированном (детализированных) уровне (уровнях), а не только в виде единого, агрегированного значения верхнего уровня по всем видам НФП. Одним из возможных решений для публикации данных по различным НФП на национальном уровне могут стать подходы, объединяющие различные значения в единую публикуемую величину, такие как подход с использованием «информационной панели» (OECD, 2015) или «табло показателей» (European Commission, 2020).

3.2.7 Рекомендации по пилотному формированию данных по налоговым и коммерческим незаконным финансовым потокам

Эти рекомендации направлены на поддержку национальных усилий статистических систем по составлению статистических данных о налоговых и коммерческих НФП.

- Выделить целевые ресурсы на измерение НФП.** Если НФП достигают значительных объемов, они могут исказить ключевую экономическую статистику так, что это может привести к неправильным политическим заключениям. Достаточные ресурсы необходимы не только для измерения НФП, но и для повышения качества ключевых показателей, таких как ВВП, а также полноты и точности СНС и платежного баланса. Результаты пилотного тестирования могут послужить обоснованием этих усилий и мобилизовать ресурсы для повышения эффективности мер по ограничению НФП.
- Объединить национальный и международный экспертный потенциал по НФП.** Успешное измерение НФП требует сотрудничества между различными секторами, поскольку незаконные явления затрагивают все общество. Данные имеются, но они разбросаны по многим государственным и частным организациям. Отследить или полностью зафиксировать НФП с помощью одного источника данных невозможно. Важно составить карту функций организаций и определить ключевых партнеров для измерения налоговых и коммерческих НФП. Определение ключевых заинтересованных сторон может идти параллельно с оценкой риска НФП (рекомендация 4). Четкая организация национальной работы в рамках рабочей или целевой группы, вероятно, повысит ее эффективность. Двустороннее и международное сотрудничество статистических служб из других стран для продвижения методологических разработок и устранения асимметрии (например, в торговле или декларированных материальных ценностях) более эффективно, чем работа в изоляции.
- Привлекать официальных статистиков на ведущую роль.** Официальная статистика и НСУ играют важнейшую роль в измерении НФП в рамках системы глобальных показателей ЦУР. В резолюции Генеральной Ассамблеи A/RES/71/313 (2017а) «подчеркивается, что официальная статистика и данные НСС составляют основу, необходимую для системы глобальных показателей... и подчеркивается роль национальных

статистических управлений как координаторов деятельности национальной статистической системы». Согласованное измерение многих видов НФП возможно только при тесном сотрудничестве в рамках НСС, а также с поставщиками данных. Статистический экспертный потенциал и профессиональная независимость НСУ являются ключевыми факторами при формировании статистики налоговых и коммерческих НФП в качестве беспристрастного статистического мероприятия в соответствии с основополагающими принципами официальной статистики.

4. **Оценить риски НФП и наличие данных.** Разные страны в разной степени подвержены рискам НФП. Категории, виды деятельности и потоки НФП, типичные для страны, различаются в зависимости от входящих или исходящих потоков, а также от страны назначения или происхождения НФП. Для разных НФП требуются разные данные и методы их измерения. Единой модели, подходящей для всех, не существует. Полезным шагом является проведение оценки риска НФП для сопоставления уже имеющейся информации о НФП в данной стране, чтобы определить наиболее значимые виды НФП и кто располагает соответствующими данными для их измерения. «Методологическое руководство» предлагает инструменты и подходы для оценки риска НФП и анализа наличия данных совместно с партнерскими учреждениями (см. Часть III, Главы 1, 2 и 3).
5. **Провести углубленное исследование НФП за базисный год.** Статистикам необходимо найти баланс между точностью и экономической эффективностью. Именно поэтому мы рекомендуем для начала провести более тщательное исследование НФП за базисный год и далее — через регулярные промежутки времени, по возможности, уделяя внимание всем аспектам НФП, таким как виды деятельности, потоки, субъекты, места назначения и происхождения и т. д. Это предполагает привлечение соответствующих учреждений, определение возможных источников данных и ресурсов, включая административные данные, а также использование имеющегося междисциплинарного экспертного потенциала и опыта. В результате такого углубленного исследования формируется так называемая структура базисного года для налоговых и коммерческих НФП в стране.
6. **Сузить сферу внимания.** Национальные обстоятельства обуславливают не только наличие ресурсов и статистических возможностей, но и то, какие виды деятельности и/или потоки НФП преобладают в экономике. Чтобы сохранить сопоставимость в пространстве и времени, при формировании данных по НФП необходимо стремиться к их полноте. Однако с учетом природы НФП и национальных условий выявление значительных потоков (например, определенных товаров или видов НФП) для представления статистики национальных НФП может оказаться хорошим компромиссом для получения надежной и достоверной статистики НФП на протяжении времени. Если национальный статистический потенциал и доступность данных ограничены, могут применяться менее ресурсоемкие методы для получения оценок НФП в промежутках между базисными годами.
7. **Публиковать оценки НФП в ясной и прозрачной форме.** НФП представляют собой особенно сложное явление для интерпретации и деликатную проблему для многих заинтересованных сторон. Каждая страна сама решает вопрос об обнародовании результатов для общественности. Даже экспериментальные публикации могут быть весьма информативными для принятия политических мер в области, где не хватает статистики. Поэтому важно, чтобы публикации данных по НФП были достаточно полными, доступными для всех граждан и представленными таким образом, чтобы основные результаты были понятны без необходимости специальных статистических знаний. Важно при этом осветить не только основные выводы, но и ограничения. Метаданные должны прозрачно информировать пользователей об источниках данных, методах и качестве оценок. Пролить свет на это сложное явление может помочь подход «информационной панели табло», т. е. представление некоего набора результатов.
8. **Делиться опытом, учиться и совершенствоваться.** По мере накопления опыта статистических измерений будет получено более полное представление об условиях в стране, о видах деятельности, потоках и других характеристиках НФП. Обмен результатами и уроками, извлеченными из пилотных проектов национального и международного уровня, имеет важное значение для обучения. Полезными могут стать национальные тренинги экспертов, например таможенных служащих, финансовых следователей, официальных статистиков; обмен конечными результатами на международных семинарах и вебинарах может помочь изучить опыт других стран и заимствовать лучшие примеры практики. Обмен данными в безопасной статистической среде, где это возможно, или обмен итоговыми оценками может иметь решающее значение для обучения и совершенствования.
9. **Эффект перетока опыта в другие статистические сферы и статистические системы.** Более качественная информация о НФП может помочь повысить точность других статистических данных, включая ключевую экономическую статистику. Кроме того, поскольку НФП носят скрытый характер и часто измеряются косвенно, через следы, оставляемые ими в других статистических данных, могут также существовать возможности для

повышения качества оценок НФП путем внесения небольших изменений в данные других статистических систем, например статистики товарной торговли, торговли услугами, статистики СНС и ПБ, статистики цен и т. д.

3.3 КЛАССИФИКАЦИЯ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ИЗМЕРЕНИЯ НЕЗАКОННЫХ ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ

НФП следует классифицировать с использованием дискретной, исчерпывающей и взаимоисключающей статистической классификации, согласованной с существующими статистическими системами и принципами. Хорошей отправной точкой для определения видов деятельности, которые могут стать источником НФП, является МКПС (UNODC, 2015). МКПС не охватывает все виды налоговой и коммерческой деятельности, которые могут генерировать НФП, например НФП, связанные с агрессивным избежанием налогообложения. Поэтому классификацию НФП необходимо расширить. В настоящее время разрабатывается более исчерпывающая классификация, в которой каждый вид деятельности анализируется с учетом трех аспектов из главы 2.4.

В данном техническом документе основное внимание уделяется налоговым и коммерческим НФП, и в приведенной ниже таблице 4 представлены результаты работы Целевой группы по классификации видов деятельности, приводящих к образованию налоговых и коммерческих НФП. Следует обратить внимание, что классификация опирается на МКПС, но расширяет ее путем включения классификации элементов, которые не являются незаконными. Налоговые и коммерческие НФП возникают в результате налоговой и коммерческой практики, которая предполагает экономические действия физических лиц или корпораций. Такие незаконные экономические действия могут быть прослежены до некоторых действий, классифицированных в МКПС как (только) незаконные элементы налоговых и коммерческих НФП.

МКПС, статистическая система классификации преступлений, имеет основную структуру, состоящую из различных типов деяний, сгруппированных в 11 категорий уровня 1 (2 цифры), каждая из которых, в свою очередь, разбита на подуровни (уровень 2 — 4 цифры, уровень 3 — 5 цифр; уровень 4 — 6 цифр). Код уровня 1 «08» «Деяния, направленные против общественного порядка, органов власти и устоев государства», в частности его код уровня 3 «08041» «Деяния, нарушающие положения о государственных доходах», как представляется, вполне соответствует цели классификации экономических действий, связанных с налоговым и коммерческим НФП, начиная с МКПС. Другие коды, которые потенциально могут относиться к некоторым связанным с избежанием налогообложения и торговлей практикам, приводящим к образованию НФП, содержатся в рамках кода «07019» «Прочие мошеннические деяния». При этом, однако, классификация прямо исключает налоговое мошенничество из этого кода (вместо него используется код «08041»).

Исходя из этого, код «08041» включает преступления, связанные с тарифами, налогообложением, пошлинами и доходами, исключая при этом мошенничество, обман и коррупцию в сфере социального обеспечения и налогообложения, которые включены в код «07» «Деяния, связанные с мошенничеством, обманом и коррупцией». Кроме того, при выборе кода «08041» из статистического измерения налоговых и коммерческих НФП исключаются другие коды, входящие в код более высокого уровня «0804», который включает финансовое регулирование («08042»), регулирование букмекерской деятельности («08043»), контрабанду товаров («08044»), манипулирование рынком («08045») и различные деяния, нарушающие положения о государственном управлении или регулировании («08049»).

Таким образом, налоговые и коммерческие НФП можно классифицировать путем «создания нового» набора кодов на уровне 4, начиная с кода «08041» уровня 3 МКПС, включая различные каналы налоговых и коммерческих НФП с упором на экономическое действие (деяние), которое порождает соответствующие НФП. Они представлены в таблице 4 с добавлением 6-й цифры рядом с 5-значным кодом «08041», при этом следует еще раз отметить, что они не имеют прямой связи с МКПС (особенно коды «080413», «080414» и «080415», относящиеся к агрессивному избежанию налогообложения). Скорее, такое кодирование, основанное на МКПС и расширяемое по мере необходимости, представляет собой работу над дальнейшим развитием классификации (также см. ниже). Потоки, упомянутые в таблице (F1–F5), были описаны в главе 2.

На основе вышеизложенного может быть разработана отдельная статистическая классификация видов деятельности, которые могут генерировать НФП. Несмотря на то что окончательная доработка требует дальнейших усилий и проверки концептуальной схемы на практике, существующие материалы предусматривают представленную ниже 4-уровневую, 6-значную классификацию.

- Уровень 1: однозначный код для идентификации типа НФП, например:
 - НФП от налоговой и коммерческой деятельности;
 - НФП от деятельности нелегальных рынков;
 - НФП от коррупции;
 - НФП от деятельности типа эксплуатации и финансирования преступности и терроризма.
- Уровень 2: двузначный код для идентификации подтипа НФП. Например, применительно к налоговым и коммерческим НФП это:
 - махинации со счетами торговле;
 - уклонение от уплаты налогов;
 - НФП в результате агрессивных действий во избежание налогообложения.Эти подтипы соответствуют потокам F1–F5, рассмотренным в предыдущих разделах.
- Уровень 3: четырехзначный код для идентификации конкретных потоков в рамках подтипов, например в отношении махинаций со счетами в торговле:
 - махинации со счетами в торговле (общие);
 - махинации со счетами в торговле (уклонение от уплаты таможенных пошлин).
- Уровень 4: шестизначный код, идентифицирующий вид деятельности, который может привести к возникновению НФП.

В отличие от первоначальных шагов по кодированию, опирающихся непосредственно на МКПС и расширяющих ее (как в таблице 4), классификация видов деятельности, которые могут генерировать НФП, устанавливает собственную систему кодирования (см. выше) и соответствующие значения. Тем не менее каждый из видов деятельности уровня 4 будет иметь прямое соответствие с МКПС, где это необходимо. Таким образом, описание деятельности или пояснительные примечания к ней будут заимствованы непосредственно из МКПС. В других случаях в пояснительных примечаниях будет дано конкретное дополнительное описание видов деятельности, концептуально не охваченных МКПС, например агрессивное избежание налогообложения. Пример разрабатываемой классификации представлен в таблице 5.

Таблица 4 Классификация налоговых и коммерческих НП

Код	Описание	Включение/исключение		Код потока	Вид потока	Поток	Типология
080411	Деяния, скрывающие доходы или богатства с целью уклонения от налогообложения	Включение	Явно незадекларированные (скрытые, например, в гарантирующих тайну вклада юрисдикциях); незадекларированные с помощью различных инструментов (фантомные корпорации или подставные компании, налоговые убежища)	F1	Управление доходами	Перемещение активов с целью уклонения от уплаты налогов, т. е. потоки, связанные с незадекларированными офшорными ценностями	Преступления в налоговой сфере
		Исключение	Мошенничество, обман или коррупция (07)				
080412	Деяния, связанные с обманом неправильным декларированием объекта, количества или стоимости продаваемых товаров при выставлении счетов	Включение	Заниженные/завышенные заявленные цены; многократное выставление счетов; завышение/занижение количества; махинации с классификацией тарифных категорий	F2	Управление доходами (перевод доходов)/получение доходов (избегание уплаты сборов)	Махинации со счетами	Преступления, связанные с тарифами, налогами и (или) пошлинами
		Исключение	Махинации с трансфертными ценами (080413)				
080413	Деяния, нарушающие принцип независимости контрагентов	Включение	Установление завышенных/заниженных цен при обмене товарами и услугами с целью перераспределения прибыли между подразделениями ТНК	F3	Получение дохода	Махинации с трансфертными ценами	Налоговые преступления
		Исключение	Махинации со счетами (080412)				
080414	Деяния, связанные со стратегическим размещением долговых обязательств, активов, рисков или прочей корпоративной деятельностью	Включение	Внутрикорпоративные займы; выплаты процентов	F4	Получение доходов	Перемещение долговых обязательств и прочих финансовых активов	Налоговые преступления
		Исключение	Махинации с трансфертными ценами (080413)				
080415	Деяния, связанные со стратегическим размещением объектов интеллектуальной собственности и других нефинансовых активов	Включение	Стратегическое размещение интеллектуальной собственности; стратегическое размещение других активов; соглашения о распределении затрат; выплаты роялти	F5	Получение доходов	Перемещение интеллектуальной собственности и прочих нефинансовых активов	Налоговые преступления
		Исключение	Махинации с трансфертными ценами (080413)				

Источник: материалы Целевой группы.

Таблица 5 Предварительная версия классификации видов деятельности, которые могут генерировать налоговые и коммерческие НФП

Уровень	Категория	Код	Текст	Соответствие МКПС
1	Вид НФП	1	Налоговые и коммерческие незаконные финансовые потоки	
2	Подвид НФП	11	Махинации со счетами в торговле	
3	Поток	1110	Махинации со счетами в торговле (общие)	
4	Вид деятельности	111010	Деяния, нарушающие положения, регулирующие коммерческую, промышленную или финансовую деятельность	08042
4	Вид деятельности	111020	Незаконное манипулирование рынком или торговые операции с использованием конфиденциальной информации	08045
4	Вид деятельности	111030	Деяния, нарушающие таможенные правила	08041
4	Вид деятельности	111090	Деяния, нарушающие положения о государственных доходах, и деяния, которые связаны с поведением, ограниченным или запрещенным по моральным или этическим основаниям, и которые не описаны или не включены в категории 111010–111030	08049
3	Поток	1120	Махинации со счетами в торговле (уклонение от уплаты таможенных пошлин)	
4	Вид деятельности	112010	Действия по обманному неправильному декларированию объекта, количества или стоимости продаваемых товаров при выставлении счетов	08041
4	Вид деятельности	112020	Незаконное манипулирование рынком или торговые операции с использованием конфиденциальной информации	08045
4	Вид деятельности	112090	Деяния, нарушающие положения о государственных доходах, и деяния, которые связаны с поведением, ограниченным или запрещенным по моральным или этическим основаниям, и которые не описаны или не включены в категории 112010–112020	08049
2	Подвид НФП	12	Уклонение от уплаты налогов	
3	Поток	1210	Незаклассифицированные активы в офшорных зонах (нефинансовые активы)	
4	Вид деятельности	121010	Деяния по сокрытию доходов или активов с целью уклонения от налогообложения	08041
4	Вид деятельности	121020	Деяния, нарушающие положения о налогообложении и другие положения о государственных доходах	08041
4	Вид деятельности	121090	Деяния, нарушающие положения о государственных доходах, и деяния, которые связаны с поведением, ограниченным или запрещенным по моральным или этическим основаниям, и которые не описаны или не включены в категории 121010–121020	08049

Уровень	Категория	Код	Текст	Соответствие МКПС
3	Поток	1220	<i>Незаявленные активы в офшорных зонах (финансовые активы)</i>	
4	Вид деятельности	122010	Деяния по сокрытию доходов или активов с целью уклонения от налогообложения, финансовых активов	08041
4	Вид деятельности	122090	Деяния, нарушающие положения о государственных доходах, и деяния, которые связаны с поведением, ограниченным или запрещенным по моральным или этическим основаниям, и которые не описаны или не включены в категории 112010	08049
2	Подвид НФП	13	Агрессивное избежание налогообложения	
3	Поток	1310	<i>Манипуляции с трансфертными ценами</i>	
4	Вид деятельности	131010	Деяния, нарушающие принцип независимости контрагентов	/
4	Вид деятельности	131090	Прочие категории	/
3	Поток	1320	<i>Вывод активов из-под налогообложения</i>	
4	Вид деятельности	132010	Деяния, связанные со стратегическим размещением долговых обязательств, активов, рисков или прочей корпоративной деятельностью	/
4	Вид деятельности	132020	Деяния, связанные со стратегическим размещением объектов интеллектуальной собственности и других нефинансовых активов	/
4	Вид деятельности	132090	Прочие категории	/
3	Поток	1330	<i>Перемещение долговых обязательств</i>	
4	Вид деятельности	133010	Деяствия, связанные со стратегическим размещением долговых обязательств	/
4	Вид деятельности	133090	Прочие категории	/

Источник: авторские материалы.

4

ИЗМЕРЕНИЕ НАЛОГОВЫХ И КОММЕРЧЕСКИХ НЕЗАКОННЫХ ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ

4.1 МАХИНАЦИИ СО СЧЕТАМИ В ТОРГОВЫХ ОПЕРАЦИЯХ

В эмпирических исследованиях (см., например, WCO, 2018) в качестве одного из основных видов незаконных финансовых потоков назывались махинации со счетами в торговых операциях. В «Методологическом руководстве» предлагается применять и совершенствовать два известных подхода — метод страны-партнера плюс (МСП) + и метод ценового фильтра (МЦФ) +. Исследования (например, WCO, 2018) показали, что существует значительная разница в величине сумм занижения или завышения счетов, оцененных методами МСП и МЦФ. В какой-то мере ожидаемо, что метод МСП дает более высокие значения, чем метод МЦФ, поскольку метод МСП с большей вероятностью учитывает другие факторы при вычислении оценочных показателей (например, статистические ошибки и различия в учете двусторонней торговли), тогда как, с другой стороны, метод МЦФ может давать оценки по нижней границе НФП из-за различных факторов, зависящих от определения ценового фильтра, а также в связи с тем, что метод фокусируется только на махинациях с ценообразованием. ВТамО (WCO, 2018), ссылаясь на нескольких исследователей, отмечает, что перекрестное использование этих двух методов может стать эффективным инструментом для оценки риска торговых операций, которые с большой вероятностью могут сопровождаться случаями махинаций со счетами в торговле. При этом, однако, для обоснованного сравнения необходимо обеспечить сопоставимый охват и сферу применения (например, товары или потоки).

4.1.1 Метод № 1: метод страны-партнера (МСП) +

Концепция и допущения

МСП представляет собой метод «сверху вниз», при котором значения импорта (или экспорта), предоставленные одной страной, сравниваются с соответствующими значениями экспорта (или импорта), предоставленными страной-партнером. Основой концепции метода МСП является «торговый разрыв», определяемый как расхождение в стоимостных значениях торговой операции, о которых независимо сообщают оба торговых партнера. Основное допущение, лежащее в основе метода МСП, заключается в том, что торговая статистика партнеров достаточно точна и сопоставима, чтобы трактовать различия в зеркальной статистике как махинации со счетами, и, следовательно, напрямую применима для оценки налоговых и коммерческих незаконных финансовых потоков именно как НФП. Это допущение является критически важным, но весьма маловероятным, что вызывает серьезные сомнения в надежности данного метода.

Асимметрия в торговле обусловлена многими факторами. Поэтому необходимо принять все меры, чтобы учесть другие причины, прежде чем приписывать часть асимметрии на счет НФП или махинаций со счетами в торговых операциях. По данным СОООН (UNSD, 2019), существуют три основные и хорошо известные причины асимметрии в двусторонней торговле товарами, а именно:

- i. применение разных критериев определения партнера в статистике импорта и экспорта;
- ii. использование значений типа CIF в статистике импорта и значений типа FOB в статистике экспорта;
- iii. применение разных торговых систем (общая или специальная торговая система).

Данные об экспорте одной страны могут не совпадать с данными об импорте ее страны-партнера также вследствие таких факторов, как (см. UNSD, 2019):

- разница во времени доставки товара по разным отчетным периодам (кварталам или годам);
- поступление товаров на таможенные склады на несколько месяцев;
- прохождение товаров через третьи страны;
- отсутствие информации или неправильная спецификация реэкспорта и реимпорта;
- неправильное декларирование классификации товара на таможенной границе, как при ввозе, так и при вывозе;
- различия в объеме и охвате, например перепродажа товаров за границей и пороговые значения объема товарооборота;
- различия и ошибки в статистических измерениях;
- различия в методах сбора данных, а также конфиденциальность и другие причины.

Преодоление ограничений

Даже серьезные недостатки метода МСП не делают его бесполезным. Согласно данным ВТамО (WCO, 2018), любое применение метода МСП требует дополнительных допущений и выбора дедуктивных методик. В большинстве случаев применения метода МСП используются общедоступные данные о двусторонних торговых потоках из баз данных DOTS МВФ или «Комтрейд ООН» (например, WCO, 2018; и Global Financial Integrity, 2019). Национальные статистические службы, в частности таможенные, располагают более подробными данными. Мы предлагаем использовать метод МСП, но дополнить его национальными данными и двусторонним обменом данными для повышения качества расчетов. Методологию МСП (так же, как и МСП+) можно усовершенствовать следующим образом:

1. Сравнить национальные данные с данными торговых партнеров, поскольку это может значительно повысить точность оценок по методу МСП+. Проводить зеркальный анализ по обмену и сопоставлению данных торговой статистики с акцентом на важные страны — торговые партнеры с наибольшими торговыми потоками и наибольшими наблюдаемыми асимметриями (см. тематическое исследование 1.1 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)).
2. Использовать детализированные национальные данные, включая наиболее детальные уровни классификации товаров по странам-партнерам, а также доступные микроданные, чтобы уменьшить неопределенность в отношении источника асимметрии в двусторонней торговле. Применять метод МСП+ в отношении национальных данных, имеющих в распоряжении статистических служб, в частности таможенных органов, для повышения точности оценок по методу МСП+. Основное внимание при корректировках уделять торговым потокам или продуктам с наибольшей асимметрией и известным основным типам НФП.
3. Решить вопрос различий между CIF и FOB. Экспорт обычно указывается как FOB, а импорт — как CIF. COOОН (UNSD, 2019) рекомендует странам составлять данные о стоимости импортируемых на условиях FOB товаров в качестве дополнительной информации. В случае их отсутствия для корректировки асимметрии, вызванной различиями в оценке, необходимо использовать соотношение CIF/FOB. Лучше применять коэффициенты для конкретных стран и регионов, а не общие коэффициенты для всех стран⁴². В некоторых случаях необходимо использовать соотношение CIF/FOB для конкретного товара⁴³. Драгоценные металлы хорошо иллюстрируют случай, когда транспортные и страховые расходы составляют меньшую долю от стоимости товаров (см. тематическое исследование 1.2 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)).
4. Проанализировать оставшиеся двусторонние асимметрии после того, как учтены различия CIF и FOB. Для помощи в анализе двусторонних асимметрий COOОН (UNSD, 2019) предоставляет пошаговое руководство и таблицу-шаблон, которые используются в последующих инструкциях по применению метода МСП+.
5. В тех случаях, когда оставшиеся асимметрии все еще не получили надлежащего объяснения, и там, где они остаются значимыми, применять процедуру определения весового коэффициента надежности данных. В тех случаях, когда пробелы в зеркальной торговой статистике существенны, могут возникнуть сомнения в том, связано ли это с махинацией со счетами или другими факторами. Процедура взвешивания для решения этой проблемы (WCO, 2018) приписывает более высокий вес торговому разрыву: чем ближе соответствующие отчеты о сопоставленных объемах, тем меньше разрыв. Следует учесть, что этот шаг может быть выполнен только при наличии надежных количественных данных о торговых потоках, которые обычно собираются на национальном уровне с использованием прямых таможенных данных.

⁴² В исследовании GFI (2019) используется фиксированный коэффициент в размере 6 процентов, тогда как в предыдущих исследованиях использовался коэффициент 10 процентов. Проведенное ВТамО (WCO, 2018) исследование данных об импорте Соединенных Штатов Америки за 2016 год показало, что средний коэффициент CIF составляет 2,2 процента с Европой, 4,81 процента с Южной Америкой и 2,8 процента со всеми остальными странами-партнерами. Комиссия по международной торговле США (The United States International Trade Commission, 2013) применяет различные соотношения CIF/FOB для перевозок в восточном и западном направлениях между Китаем и Гонконгом (специальный административный район Китая), а также Соединенными Штатами Америки.

⁴³ Carbonnier и Mehrotra (2020) применяют коэффициент 2 процента для торговли золотом. Публикация Gaulier et al. (2008) дает представление о различиях в соотношении CIF/FOB в разных секторах экономики, отмечая, что транспортные расходы в горнодобывающей промышленности выше, чем в промышленном производстве, а затраты на перевозку свежей продукции и других товаров (продуктов сельского хозяйства, рыболовства) на 2 процентных пункта выше, чем в промышленном производстве. В работе Schuster and Davis (2020) приводятся оценки соотношения CIF/FOB по товарным группам.

- б. Проверить результаты с помощью качественных методов. В работе Нолинты (Nolintha et al. 2020) для повышения надежности результатов по методу МСП+ предлагается дополнить вышеуказанные шаги качественными исследованиями, собеседованиями и консультациями с таможенными и торговыми экспертами.

Исходные данные

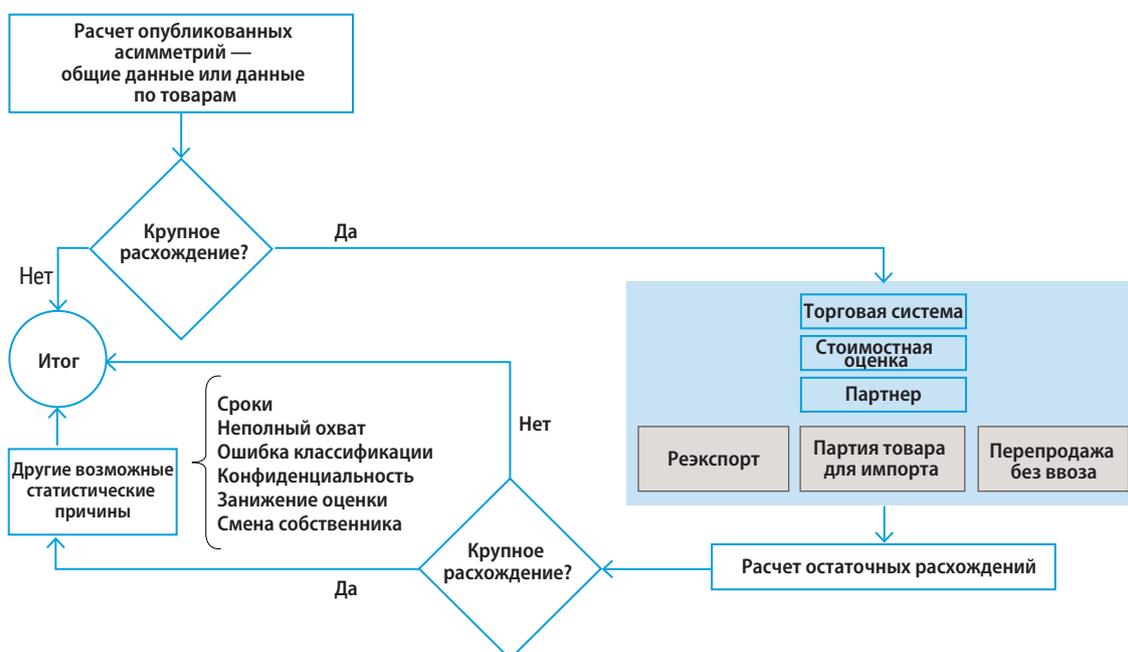
Для применения метода МСП+ требуется статистика двусторонней торговли между отчитывающейся страной и ее торговыми партнерами, в идеале — с разбивкой по партнерам, а не укрупненная в категорию «остальной мир». К исходным данным относятся данные о торговле, собираемые на национальном уровне таможенной службой или другим соответствующим национальным органом. Предпочтительно иметь данные на самом детализированном уровне классификации продукции (по крайней мере, на шестизначном уровне ГС с информацией о цене, количестве, общей стоимости, оценке CIF или FOB, торговом партнере, стране происхождения или назначения и типе потока, например импорт/экспорт или реимпорт/реэкспорт). Кроме того, могут быть использованы международные источники данных, такие как базы данных DOTS МВФ или «Комтрейд ООН». Глобальная база данных транспортных расходов в международной торговле ЮНКТАД может быть полезна для устранения расхождений между CIF и FOB, а база данных ИТЭС ОЭСР служит источником данных по марже CIF и FOB.

Расчет

После сбора и подготовки исходных данных метод МСП+ применяется поэтапно.

Анализ начинается с обзора двусторонних асимметрий, как указано в материалах СООН (UNSD, 2019), — см. рисунок 19. Будет полезно начать с оценки опубликованных фактов асимметрий, начиная с совокупного объема экспорта и импорта, а затем перейти к отдельным товарным группам с учетом основных торговых партнеров. В качестве альтернативы можно следить за расхождениями в разделах ГС и углубляться при обнаружении значительных расхождений. При обнаружении двусторонних асимметрий необходимо также учитывать различия в разных изданиях ГС.

Рисунок 19 Блок-схема для анализа и уменьшения двусторонних асимметрий



Источник: СООН (UNSD, 2019).

1. Корректировка на наличие различий в торговых системах

На первом этапе изучаются источники различий применительно к крупным асимметриям. Во-первых, следует проверить различия в торговых системах, используемых представляющими отчетность странами и их странами-партнерами, основываясь на информации из базы данных «Комтрейд ООН»⁴⁴, и внести соответствующие корректировки. Различия в торговых системах могут привести к асимметрии в торговле, которая не связана с НФП. Тематическое исследование 1.9 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies) показывает, как устранять различия, вызванными различиями торговых систем.

2. Оценка — преобразование данных импорта в FOB

Вторым шагом является анализ различий в оценке импорта и экспорта. Необходимо проверить, какой метод оценки используется в представляющих интерес странах — торговых партнерах. Если при импорте используется оценка CIF, ее следует скорректировать на FOB, чтобы привести в соответствие с экспортом. В противном случае такие различия в торговых системах могут привести к асимметрии в торговле, которая не связана с НФП.

Во-первых, ежегодные данные об импорте необходимо преобразовать в оценку FOB, если такие данные пока еще не доступны⁴⁵. Существует множество способов выведения значения FOB из значения CIF, помимо использования фиксированных коэффициентов. В материалах СОООН (UNSD, 2019) перечислены несколько вариантов, например: извлечение данных из статистики международной торговли товарами (IMTS); сбор данных о фрахте и страховых взносах от импортеров; анализ торговых потоков, ставок фрахта и страхования. Читатели могут обратиться к главе 14 «Оценка» Руководства для составителей статистики IMTS (UNSD, 2013) или к Дополнению к этому Руководству (UNSD, 2008). Если стоимость импорта на условиях FOB невозможно получить напрямую, то применяется метод соотношения CIF/FOB:

$$IM_{FOB,c,r,p,t} = \frac{IM_{CIF,c,r,p,t}}{CFr_{c,r,p,t}} \quad \text{Уравнение (1)}$$

где:

IM ... стоимость импорта;
CFr ... соотношение CIF/FOB;
FOB ... оценка на условиях FOB;
CIF ... оценка на условиях CIF;
c ... товар;
r ... составитель отчета (страна);
p ... партнер (страна);
t ... год.

На этом этапе соотношения CIF/FOB выводятся на максимально детальном уровне (уровнях) в отношении товаров, стран — составителей отчета и стран-партнеров (или регионов), а также по годам. Основу для расчета такого соотношения составляет анализ существующих данных о торговых потоках, ставках фрахта и страхования, расстоянии между торговыми партнерами и т. д. Базисное соотношение может быть рассчитано следующим образом:

$$CFr_{c,r,p,t} = \frac{IM_{CIF,c,r,p,t}}{EX_{FOB,c,r,p,t}} = \frac{P_{CIF,c,r,p,t} * Q_{IM,c,r,p,t}}{P_{FOB,c,r,p,t} * Q_{EX,c,r,p,t}} \quad \text{Уравнение (2)}$$

где:

EX ... экспортная стоимость;
P_{CIF} ... цена на условиях CIF, заявленная импортером;
P_{FOB} ... цена на условиях FOB, заявленная экспортером;
Q_{IM} ... количество, заявленное импортером;
Q_{EX} ... количество, заявленное экспортером.

⁴⁴ См. <https://comtrade.un.org/survey/Reports/byQuestion>, раздел 12: "Trade System" («Торговая система»).

⁴⁵ Информацию о наличии данных предоставляет база данных «Комтрейд ООН». См. <https://comtrade.un.org/survey/Reports/byQuestion>, раздел 15: "Valuation" («Оценка»).

Дополнительные соображения относительно данных и методологии оценки соотношений CIF/FOB можно найти, например, в публикациях Gaulier et al. (2008) или Hummels and Lugovsky (2003), а в тематическом исследовании 1.2 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies) представлена оценка на условиях CIF для исследований по конкретным товарам (Schuster and Davis, 2020).

3. Атрибуция страны-партнера

Товары доставляются либо напрямую из одной страны в другую, либо через третьи страны. Асимметрии могут возникнуть, когда стране-экспортеру на момент экспорта может быть неизвестна конечная страна назначения. Аналогичным образом страна-импортер может оказаться не в состоянии идентифицировать страну происхождения. Это может привести к асимметрии в торговле, не связанной с НФП, и такая ситуация требует корректировки.

Согласно материалам СОООН (UNSD, 2019), при импорте можно выделить две категории стран-партнеров: страна происхождения и страна отправления (также называемая страной экспорта). Для экспорта важна страна конечного (известного) пункта назначения, а также определение потоков реэкспорта. Идентификация страны отправления имеет решающее значение для выявления асимметрий в торговле.

В процессе атрибуции страны-партнера необходимо учитывать три важных фактора: партии грузов для импорта, реэкспорта и перепродажи без ввоза. В случае перепродажи без ввоза некая организация закупает товары за рубежом, а затем продает их другой стране, при этом данные товары не попадают на территорию страны-покупателя. Товары, реализуемые в рамках перепродажи без ввоза, рекомендуется исключать из статистики торговли (UNSD, 2013), однако в конечном счете страны могут по-разному оценивать соответствующие потоки, что приведет к асимметрии.

Вместо прямой отгрузки в страну назначения товары могут быть реэкспортированы дальше или поставляться через страну отправления⁴⁶. Эта страна часто ошибочно регистрируется как место назначения или происхождения потока, что приводит к торговой асимметрии. Необходимо устанавливать страну-партнера для каждой страны — торгового партнера и тщательно изучать связанные с ними потоки, чтобы убедиться в правильности атрибуции (тематическое исследование 1.3 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)).

4. Обзор остаточной асимметрии

Асимметрии в торговле могут возникать вследствие временных задержек в поставках или сезонных торговых циклов, например активизации торговли в конце года. Как правило, товары учитываются в момент ввоза в экономическую территорию страны или вывоза из нее (UNSD, 2013). Это может привести к тому, что некоторые потоки или их части будут отнесены каждым торговым партнером к разным годам (или месяцам). Различия часто обусловлены спецификой страны и должны учитываться в каждом конкретном случае. Как отмечает СОООН (UNSD, 2019), метод оценки задержек по срокам зависит от преобладающего вида транспорта, а необходимую информацию можно получить из транспортных документов (например, коносамента при морских перевозках) или от операторов грузовых перевозок. Необходимые корректировки суммируются, т. е. они сводятся воедино с точки зрения импорта или экспорта составляющей отчет страны и в конечном итоге вычитаются для получения скорректированной стоимости импорта или экспорта.

Существуют и другие источники расхождений, перечисленные в начале этой главы, например неполный охват, неправильная классификация, заниженная оценка, трудности с регистрацией торговых операций при смене собственника и ошибки измерения. Исправление этих асимметрий требует тесного сотрудничества национальных органов, таких как НСУ и таможенные службы, как внутри стран, так и между ними (см. тематическое исследование 1.4 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)).

Наконец, все выявленные корректировки должны быть проведены, чтобы выявить оставшуюся часть асимметрий в торговле. Для решения этих вопросов полезен шаблон СОООН (UNSD, 2019), который позволит вывести сумму остаточной асимметрии. Процедура адаптации импорта страны, представляющей отчетность, и экспорта страны-партнера представлена в тематическом исследовании 1.10 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies). Соответственно, корректировки производятся в отношении как экспорта, так и импорта представляющей отчетность страны и страны-партнера (для получения величин остаточных асимметрий входящих

⁴⁶ Страна отправления — это страна, из которой товары были отправлены в страну-импортер (или в которую товары были отправлены из страны-экспортера) без каких-либо коммерческих сделок или других операций (UNSD, 2013).

и исходящих торговых потоков, как оставшихся необъясненных асимметрий). Если на этом этапе обнаруживаются какие-либо дополнительные источники асимметрии, их необходимо учитывать. Следует отметить, что этот этап требует особенно тщательного подхода и значительных ресурсов и усилий, а также взаимодействия с учреждениями торговых партнеров.

5. Процедура взвешивания надежности

При определенных условиях, т. е. если анализ остаточных асимметрий на предыдущем этапе не привел к их существенному сокращению и асимметрии остаются значительными, а национальные данные по количественным показателям, связанным с международными торговыми потоками, надежны и доступны, то на следующем этапе проводится процедура взвешивания надежности данных в целях снижения риска непропорционально привилегированной позиции крупных торговых разрывов, в которых повышена возможность маскировки искажения цен. Весовые коэффициенты применяются к данным по входящим потокам со стороны составителя отчетности:

$$w = 1 - \frac{|q_{IM,c,r,p,t} - q_{EX,c,r,p,t}|}{\max(q_{IM,c,r,p,t}, q_{EX,c,r,p,t})} \quad \text{Уравнение (3)}$$

Аналогичным образом весовые коэффициенты применяются к исходящим потокам, т. е. к экспорту составителя отчетности. При применении этих весовых коэффициентов входящие (импорт) и исходящие (экспорт) потоки выражаются следующим образом:

$$\text{Входящие}_{c,r,p,t} = w * (IM_{FOB,c,r,p,t}^{Adj} - EX_{FOB,c,r,p,t}^{Adj}) \quad \text{Уравнение (4)}$$

$$\text{Исходящие}_{c,r,p,t} = w * (EX_{FOB,c,r,p,t}^{Adj} - IM_{FOB,c,r,p,t}^{Adj}) \quad \text{Уравнение (5)}$$

Мы (можем) предположить, что они относятся к махинациям со счетами. ЭКЛАК (ECLAC, 2016) аналогичным образом применяет процедуру взвешивания, описанную в тематическом исследовании 1.5 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies), а ЭСКЗА — в своей работе в арабском регионе (тематическое исследование 1.6 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)).

6. Расчет входящих и исходящих НФП

Последний этап — это расчет входящих и исходящих НФП. Входящие НФП относятся к экспорту с завышенными счетами и/или импорту с заниженными счетами; а исходящие НФП относятся к экспорту с заниженными счетами и/или импорту с завышенными счетами, т. е.:

$$\text{Завышенные счета } IM_{c,r,p,t} = \max(0, \text{Входящие}_{c,r,p,t}) \quad \text{Уравнение (6)}$$

$$\text{Заниженные счета } IM_{c,r,p,t} = -1 * \min(0, \text{Входящие}_{c,r,p,t}) \quad \text{Уравнение (7)}$$

$$\text{Завышенные счета } EX_{c,r,p,t} = \max(0, \text{Исходящие}_{c,r,p,t}) \quad \text{Уравнение (8)}$$

$$\text{Заниженные счета } EX_{c,r,p,t} = -1 * \min(0, \text{Исходящие}_{c,r,p,t}) \quad \text{Уравнение (9)}$$

Для составления входящих и исходящих НФП используются следующие уравнения:

$$\text{Входящие НФП}_{c,r,p,t} = \text{Завышенные счета } EX_{c,r,p,t} + \text{Заниженные счета } IM_{c,r,p,t} \quad \text{Уравнение (10)}$$

$$\text{Исходящие НФП}_{c,r,p,t} = \text{Заниженные счета } EX_{c,r,p,t} + \text{Завышенные счета } IM_{c,r,p,t} \quad \text{Уравнение (11)}$$

Наконец, укрупнение данных на национальном уровне достигается следующим путем⁴⁷:

$$\text{Входящие НФП}_{r,t} = \sum_{c,p} \text{Входящие НФП}_{c,r,p,t} \quad \text{Уравнение (12)}$$

$$\text{Исходящие НФП}_{r,t} = \sum_{c,p} \text{Исходящие НФП}_{c,r,p,t} \quad \text{Уравнение (13)}$$

О различных вариантах применения МСП, но без значительного усовершенствования в виде МСП+, говорится в тематическом исследовании 1.7 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies).

4.1.2 Метод № 2: метод ценового фильтра (МЦФ) +

Концепция и допущения

МЦФ+ представляет собой метод «снизу вверх», который оценивает ценовой фильтр путем определения рыночной цены для каждого товара и использует ее в качестве косвенного показателя цены, установленной независимыми контрагентами. Таким образом, ценовой фильтр представляет собой диапазон нормальных или приемлемых цен для конкретного товара (см. рисунок 20, где зелеными точками обозначены нормальные наблюдаемые цены, а красными — аномальные). Основная идея МЦФ+ заключается в сравнении цен на единицу товара, определенных с помощью ценового фильтра, с реально наблюдаемыми ценами на единицу товара.

⁴⁷ Для получения единого измерения НФП в той или иной стране входящие и исходящие потоки можно суммировать (а не зачитывать), например, следующим уравнением: $IFFs_{r,t} = InwardIFFs_{r,t} + OutwardIFFs_{r,t}$. Вычитание исходящих потоков из входящих потоков НФП покажет чистое влияние НФП на данную страну. При этом в случае, когда входящие и исходящие потоки уравновешиваются, такая страна может восприниматься так, будто угрозы или опасности от НФП не существует, в то время как каждый поток, входящий и исходящий, может иметь значительные масштабы. Таким образом, их сумма может использоваться для указания на общий объем НФП в стране, если это актуально.

Рисунок 20 Ценовой фильтр для определения аномальных цен



Источник: ЮНКТАД (2023b).

Махинации с ценами в торговле происходят тогда, когда цена единицы какой-либо операции отличается от нормальных цен, предполагаемых на основе ценового фильтра, т. е. когда выявляется аномальная цена конкретной операции и когда она систематически коррелирует с лежащими в ее основе стимулами к махинациям с ценой данной конкретной операции. Ценовые фильтры разных операций различаются в зависимости от обстоятельств конкретной операции, таких как экономические условия стран-участниц, бизнес-стратегии и положение покупателя и продавца (например, являются ли они частью многонациональной группы или нет), тарифные ставки или условия контракта.

Основное преимущество метода МЦФ+ заключается в том, что он использует данные таможенных или других соответствующих органов на уровне конкретных операций и, таким образом, не полагается на данные, собранные и предоставленные другими странами. Это означает, что данный метод работает эффективно и с минимальными затратами. Хотя метод МЦФ+ способен определять НФП путем выявления махинаций с трансфертными ценами, т. е. установления фиктивных цен между связанными между собой сторонами в рамках одной ТНК, однако концептуально определенные таким образом НФП попадают в категорию выведения прибыли из-под налогообложения (глава 4.2). По возможности подобный анализ должен проводиться по операциям между несвязанными сторонами. Как бы то ни было, в административных целях этот метод может помочь в автоматизированном мониторинге операций в режиме реального времени, позволяя проверять отчетность за предшествующие периоды.

Преодоление ограничений

Основная задача метода МЦФ+ — это определение ценового фильтра, в сравнении с которым затем наблюдается отклонение «аномальных» сделок. Решение этой сложной задачи имеет несколько уровней. Во-первых, операции необходимо классифицировать с помощью классификаций продукции, причем даже на самом детальном уровне они будут включать продукты разной степени неоднородности. Такие неоднородные продукты будут иметь разные цены, которые при использовании ценового фильтра будут восприниматься как аномальные, хотя это не обязательно означает махинации с ценами (например, высококачественные товары в рамках одного и того же кода товара будут иметь высокие (более высокие) цены, которые могут быть определены как аномальные, тогда как на самом деле они просто отражают качество товара). Для смягчения этой проблемы ценовые фильтры должны быть установлены на самом детализированном уровне кодов ГС, с тем чтобы лучше отобразить особенности сегментированного рынка и обеспечить более эффективное выявление аномальных цен. Дополнение кода товара низкого уровня описанием продукта может решить проблему ложного определения аномальных цен, когда на самом деле продаются разные товары (например, товары высокого, среднего и низкого качества). Некоторые продукты могут быть более

подходящими для установления точного ценового фильтра, поскольку их качество не столь неоднородно, в то время как товары типа золота⁴⁸, технических или IT-продуктов кажутся естественными кандидатами на варианты высокого качества в рамках одного кода продукта. В этом случае важную роль играют знания экспертов (см. ниже). Можно также применить статистический инструмент гедонистических цен (см. ILO et al., 2004), хотя этот подход еще не опробован.

Во-вторых, недостатком метода МЦФ+ является неспособность выявить законные аномальные цены, например более низкие цены, предлагаемые в рамках долгосрочных контрактов, а также случаи волатильности цен в период установления ценового фильтра, например использование годовых ценовых фильтров для сырой нефти, когда месячная цена сырой нефти колебалась от 56 долл. США за баррель до 110 долл. США за баррель в 2014 году (см. WCO, 2018).

В-третьих, с помощью метода МЦФ+ невозможно выявить НФП небольших масштабов (по сравнению с лежащими в их основе денежными потоками). Если заявленные цены отличаются от подлинных лишь на небольшую величину, то метод МЦФ+ не будет определять их как аномальные.

В-четвертых, из-за недостатка данных или их низкого качества может быть сложно определить, имеется ли у торговых партнеров стимул изменить цену единицы товара по данной сделке по сравнению с ценовым фильтром. Чтобы это определить, необходимо собрать данные о торговых партнерах (например, входят ли они в одну и ту же ТНК или имеет ли эта транснациональная корпорация в своей структуре филиал в какой-либо юрисдикции с низкими налогами — см. тематическое исследование 2.6 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)), а также данные о налоговой среде стран-партнеров (например, о ставках корпоративного подоходного налога).

Наконец, как и в случае с другими методами, существует сложность выявления ошибок в отчетности⁴⁹. Чтобы снизить риск ошибок в отчетности, существенно искажающих результаты, необходимо применять методы очистки данных. Кроме того, помочь выявить ошибки в отчетности может детальное изучение торговых документов в ручном режиме (например, путем отбора случайной выборки документов для ручной проверки). Хотя это требует значительных усилий со стороны составителей отчетности, такое улучшение данных позволяет получить более точные оценки НФП.

Кроме того, решающее значение для надежности результатов имеет применение экспертных знаний при внедрении метода МЦФ+. Вклад экспертов крайне необходим для проверки уровней ценового фильтра, а также для установления верхней и нижней границ ценового фильтра. Для проведения этой работы лучше всего подходят специалисты по сырьевым товарам из национальных ведомств, таких как таможня или смежные учреждения. В рамках НСУ экспертными знаниями, связанными со стратегическим ценообразованием ТНК, могут обладать подразделения по работе с крупными клиентами. Кроме того, экспертные знания необходимы и при проведении дополнительных проверок и экспертизы торговых документов в случаях подозрительных сделок. Такие сделки, выявленные с помощью метода МЦФ+, следует проверять во избежание получения ложных позитивных результатов. Сотрудничество национальных учреждений (НСУ, таможни и других) может помочь накопить знания для выявления аномальных цен и решения проблем НФП, возникающих в результате махинаций со счетами в торговых операциях.

Исходные данные

В качестве основного источника используются данные о международных торговых потоках на уровне отдельных операций, получаемые от таможенных или других соответствующих национальных органов. К ним относятся данные о торговых партнерах (компаниях), цене, стоимости, количестве, информация о товаре (в идеале на самом подробном уровне классификации ГС) и, по возможности, дополнительно к подробному коду также описание товара. Для НСУ и таможни целесообразно совместно работать над подготовкой, очисткой и классификацией этих наборов данных.

Помимо использования подвыборки данных на уровне отдельных операций для определения ценового фильтра, цены на сырьевые товары на свободном рынке могут быть получены из международных источников данных, таких как цены на сырьевые товары ЮНКТАД или цены на сырьевых рынках Всемирного банка. Аналогичным образом база данных «Комтрейд ООН» предлагает диапазон значений стандартных единиц измерения (SUV) с глобальными значениями единиц измерения, включая их приемлемый диапазон значений для каждого подраздела ГС.

⁴⁸ Пример чистоты золота см. в Carbonnier and Mehrotra (2020).

⁴⁹ Метод МЦФ+ имеет важное ограничение: он не выявляет неправильный учет количества (который может быть незначительным, особенно в случаях незначительного искажения цен).

Эти источники могут быть чрезмерно укрупненными, однако вместе с заключениями экспертов они дают хорошую основу для по крайней мере некоторых товаров, которые активно торгуются по всему миру. Для определения ценовых фильтров конкретных товаров, особенно если они нечасто являются предметом торговли между несвязанными сторонами, требуются дополнительные консультации (национальных) экспертов.

Данные на уровне отдельных операций затем дополняются информацией о торговых партнерах, например из реестров предприятий и наборов данных финансовых счетов (доступных на национальном или международном уровне через базу данных Orbis и аналогичные базы данных), корпоративных налоговых деклараций или международных источников, таких как данные отчетности по странам (включая СbCR ОЭСР), база данных AMNE ОЭСР, Информационная платформа ОЭСР — СОООН для транснациональных предприятий или база данных ADIMA (более подробная информация содержится в тематическом исследовании 2.6 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)).

Расчет

После сбора и подготовки исходных данных метод МЦФ+ применяется поэтапно⁵⁰.

1. Исследовательский анализ данных и подготовка данных

Для анализа в качестве первого шага выбирается единица наблюдения, которая обычно определяется как ежедневная совокупность сделок по конкретному товару (на наиболее детальном доступном уровне, например на уровне 8-значного кода ГС) в разбивке по торговым партнерам (на уровне компаний). Этот первый шаг включает в себя также получение данных по импорту и экспорту.

Второй шаг предусматривает укрупнение или группировку сделок в группы схожих торговых операций по товарам, торговым партнерам, периоду времени (в зависимости от колебаний и сезонности цен этот период может быть от нескольких дней до недель, месяцев или даже года; мы предлагаем ежедневное составление сводных данных) или по единицам измерения (если применимо).

Третий шаг, который опирается на предыдущий, предусматривает проверку данных на наличие аномальных значений, затем проводится их тщательная проверка, в том числе с привлечением экспертов, и определяется способ их обработки (одним из очевидных способов обработки является их удаление). Тематическое исследование 2.1 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies) представляет собой пример базовой обработки исходных данных, находящихся в распоряжении Налоговой службы Южной Африки (SARS), перед применением метода МЦФ+.

2. Привлечение экспертов в сфере международной торговли

Второй этап предусматривает подключение торговых экспертов к процессу внедрения метода МЦФ+. Мы относим этот шаг ко второму этапу, хотя он может быть осуществлен уже на первом этапе и продолжаться на протяжении всего процесса внедрения метода МЦФ+. Для выявления соответствующих национальных заинтересованных сторон необходимо провести широкое кабинетное исследование (см. главу 3.4.2). В зависимости от национальных условий, ведомства или учреждения, в которых работают эти эксперты, могут быть разными, но в их число должны входить таможенные, пограничные или приграничные службы, частные и государственные агентства, специализирующиеся на процедурах импорта и экспорта, налоговые органы, аналитические центры и исследовательские институты. Для разных товаров могут потребоваться разные эксперты из разных учреждений. Тематическое исследование 2.2 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies) иллюстрирует этот этап в исследовании махинаций с ценообразованием при экспорте золота и какао из Ганы (Ahene-Codjoe et al., 2020).

3. Определение ценового фильтра

На третьем этапе определяется ценовой фильтр. Возможны несколько вариантов, включая различные описанные выше усовершенствования. В любом случае настройка ценового фильтра состоит из двух этапов: во-первых, определение срединной цены cp и, во-вторых, определение диапазона α :

$$\text{Ценовой фильтр}_{f,c,r,p,t,u} = cp_{f,c,r,p,t,u} \pm \alpha_{f,c,r,p,t,u} \quad \text{Уравнение (14)}$$

⁵⁰ Как и в случае с методом МСП+, перед внедрением метода МЦФ+ можно провести исследовательский анализ, сузив сферу охвата, например, до 10 самых продаваемых товаров или охватив не менее 75 процентов от общего объема торговли. Этот выбор будет зависеть от национальных условий и наличия ресурсов.

В качестве первого шага необходимо принять решение по ценовым рядам, которые будут использоваться в рамках метода МЦФ+. Эти решения включают выборку сделок, которые будут использоваться для определения ценового фильтра f ; уровень классификации товаров c , для которого используются цены; применяемый временной интервал t ; поток f , т. е. акцент только на импорте или экспорте или на том и другом; отчитывающийся партнер r , и торговый партнер p ; а также единицы измерения u . Мы рассмотрим каждый из них по очереди.

Применительно к выборке сделок, используемой для определения ценового фильтра, существует два основных варианта: i) использование подвыборки наблюдаемых цен, преимущество которой заключается в использовании одного и того же источника данных, однако возникают проблемы с выявлением сделок, которые, скорее всего, не будут включать компонент НФП, что позволило бы непредвзято установить ценовой фильтр; ii) наборы данных о ценах на свободном рынке устраняют этот недостаток, но их применение ограничено только теми товарами, для которых существует четкий, общепринятый рынок, легко поддающийся идентификации.

В соответствии с вышеуказанными корректировками мы предлагаем использовать цену **на как можно более детальном уровне классификации продукта**, потенциально дополняя ее описанием продукта. Это вызовет дискуссии относительно различных характеристик продукта (см. тематическое исследование 2.3 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)) и неизбежно потребует активного участия экспертов по конкретным товарам и торговле.

Временной аспект важен с двух точек зрения: во-первых, какой временной интервал следует использовать — только текущую цену или более длительный период, чтобы учесть некоторые колебания на рынке. Во-вторых, следует ли использовать скользящее значение, например скользящее среднее, или просто использовать одно фиксированное значение для всего исследуемого периода. Мы предлагаем не использовать фиксированное значение для более длительного периода, а основывать срединную цену на наблюдениях, охватывающих несколько периодов. Чтобы учесть этот фактор, предлагается использовать **скользящее среднее** за более короткий период, например за три дня (см. тематическое исследование 2.4 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)).

В некоторых случаях подробная информация как по отчитывающейся компании, так и по компании-партнеру может способствовать определению стимулов к махинациям с ценой базовой операции. В таких случаях необходимо использовать общий идентификатор, чтобы связать компанию из базы данных операций либо со структурными базами данных предприятий либо с базами данных соответствующих ТНК (см. тематическое исследование 2.6 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)).

Обращение за экспертными знаниями (в том числе к зарубежным торговым партнерам) полезно и в тех случаях, когда специфические рыночные условия, например долгосрочные контракты, влияют на наблюдаемые и истинные цены на рынке. Особым условием рынка также является преобладание (или доминирование) в торговых потоках использования посреднических структур, расположенных в низконалоговых юрисдикциях (например, налоговых гаванях), что наблюдается в Бразилии, где отмечается высокая зависимость от трехсторонних операций через офшорные посреднические структуры, расположенные в низконалоговых юрисдикциях (см. тематическое исследование 2.4 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD (2021: Background documents: Case studies)) для применения метода МЦФ+).

В качестве второго шага, т. е. после установления срединной цены в соответствии с решениями, принятыми в вышеуказанных областях, нам необходимо определить диапазон ценового фильтра, либо четко определив нижнюю и верхнюю границы цены, либо определив величину колебаний вокруг срединной цены, полученной в рамках первого шага. Существует два основных подхода к определению ценового фильтра. Первый — использование статистического фильтра, что связано с использованием цен по отдельным сделкам при определении срединной цены; и второй — использование цен свободного рынка и соответствующего диапазона.

Что касается статистических ценовых фильтров, то при использовании **интерквартильного интервала (IQR)** предполагается, что диапазон между первым и третьим квартилями (25-м и 75-м процентилями соответственно) для конкретного случая представляет собой диапазон независимых цен.

Соответствующий ценовой фильтр, нижняя граница цены (LP) и верхняя граница цены (UP), определяется следующим образом:

$$\text{Ценовой фильтр}_{f,c,r,p,t,u} = IQR_{f,c,r,p,t,u} \quad \text{Уравнение (15)}$$

$$LP_{f,c,r,p,t,u} = 25^{\text{й}} \text{ перцентиль}_{f,c,r,p,t,u} \quad \text{Уравнение (16)}$$

$$UP_{f,c,r,p,t,u} = 75^{\text{й}} \text{ процентиль}_{f,c,r,p,t,u} \quad \text{Уравнение (17)}$$

При использовании фильтров свободной рыночной цены величина вариации α является той величиной, которую необходимо определить. Эти вариации должны учитывать специфику продукта, колебания цен, условия контрактов или другие коммерческие условия, транспортные расходы (если это уместно), любые политические, экономические или экологические потрясения, которые могут повлиять на цены конкретного товара. Опять же, цены в пределах диапазона ценового фильтра считаются нормальными, а любые цены за пределами этого диапазона — аномальными. На этом этапе активное участие в определении величины нормальных отклонений цен вокруг средней цены принимают эксперты.

4. Завышенные и заниженные цены

В качестве четвертого шага определяется величина завышения и занижения цены. Как отмечалось выше, нижняя и верхняя границы цен используются в качестве пороговых значений для выявления аномальных цен. Недооцененная сумма (*undervalued amount*) — это сумма (стоимость) сделки с ценой ниже нижней границы, при этом используется количество (объем) Q из отдельной сделки:

$$\text{Заниженная цена}_{f,c,r,p,t,u} = Q_{f,c,r,p,t,u} * \max(0, LP_{f,c,r,p,t,u} - P_{f,c,r,p,t,u}) \quad \text{Уравнение (20)}$$

Аналогичным образом переоцененная сумма (*overvalued amount*) представлена следующим уравнением:

$$\text{Завышенная цена}_{f,c,r,p,t,u} = Q_{f,c,r,p,t,u} * \max(0, P_{f,c,r,p,t,u} - UP_{f,c,r,p,t,u}) \quad \text{Уравнение (21)}$$

5. Входящие и исходящие НФП

На заключительном этапе входящие (*inward*) и исходящие (*outward*) НФП рассчитываются путем укрупнения данных. Входящие НФП представляют собой переоцененный экспорт и/или недооцененный импорт; а исходящие НФП — это недооцененный экспорт и/или переоцененный импорт. Используя обозначения, приведенные в данном разделе, заменяя подстрочный индекс f на надстрочный индекс EX для экспорта или IM для импорта, они определяются следующим образом:

$$\text{Входящие НФП}_{c,r,p,t,u} = \text{завышенная цена}_{c,r,p,t,u}^{EX} + \text{заниженная цена}_{c,r,p,t,u}^{IM} \quad \text{Уравнение (22)}$$

$$\text{Исходящие НФП}_{c,r,p,t,u} = \text{заниженная цена}_{c,r,p,t,u}^{EX} + \text{завышенная цена}_{c,r,p,t,u}^{IM} \quad \text{Уравнение (23)}$$

Наконец, агрегирование данных на национальном и годовом уровнях осуществляется следующим образом (при условии, что t относится к уровню меньше годового, например к суточной периодичности, и его суммирование/ укрупнение, следовательно, относится к годовому значению):

$$\text{Входящие НФП} = \sum_{c,r,p,t,u} \text{Входящие НФП}_{c,r,p,t,u} \quad \text{Уравнение (24)}$$

$$\text{Исходящие НФП} = \sum_{c,r,p,t,u} \text{Исходящие НФП}_{c,r,p,t,u} \quad \text{Уравнение (25)}$$

4.2 ВЫВЕДЕНИЕ ПРИБЫЛИ ИЗ-ПОД НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Выявление расхождений в агрегированной статистике (например, в показателях платежного баланса) служит отправной точкой для оценки выведения прибыли ТНК из-под налогообложения. Как показано в тематическом исследовании 3.1 (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies), выведение прибыли из-под налогообложения не приводит к искажению баланса агрегированного счета, но влияет на его компоненты (Hebous et al., 2001); кроме того, выведение потоков прибыли из-под налогообложения связано с концепциями платежного баланса (Cobham et al., 2021). Анализ агрегированных данных может дать ценную информацию о выведении прибыли из-под налогообложения. Аналогичным образом использование статистических данных по ПИИ (или их доли в ВВП) может помочь выявить признаки выведения прибыли из-под налогообложения (см. тематические исследования 4.1 и 6.2 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)) или оценить НФП (см. UNCTAD, 2015; Janský and Palanský, 2019). Макроданные FATS были использованы в публикации Tørsløv et al. (2020) для сравнения уровней рентабельности подразделений ТНК в разных юрисдикциях. Однако эти макроподходы не способны охватывать все НФП или отделять их от других потоков в достаточной степени, чтобы обеспечить точную оценку.

В последнее время значительное развитие получили методологии для оценки выведения прибыли ТНК из-под налогообложения, и, хотя характеристики моделей и подходы различаются, одна концепция прочно укоренилась в существующей экономической теории, используемой во многих работах: задекларированная прибыль состоит из реальной прибыли (которая возникает в результате экономической деятельности в отчитывающейся стране) и выведенной прибыли (которая возникает в другом месте и затем выводится из-под налогообложения). В научной литературе сложились два основных подхода к решению этой проблемы.

Во-первых, анализ **глобального распределения прибыли ТНК** сопоставляет задекларированные прибыли ТНК с экономической деятельностью в данной стране, при этом оценивается любое несоответствие между глобальными долями этих показателей как возможное следствие выведения прибыли из-под налогообложения (например, OECD, 2015; Cobham and Janský, 2020; Garcia-Bernardo and Janský, 2021). В частности, **метод налоговой полуэластичности** начинается с регрессии, в которой левая сторона — это отчетная прибыль, а правая — налоговая ставка; при этом контролируются косвенные показатели капитала и труда и, возможно, другие характеристики. После оценки точности регрессии можно определить масштаб выведения прибыли из-под налогообложения, устранив влияние налоговых ставок или, другими словами, смоделировав гипотетические сценарии, в которых налоговые ставки не отличаются друг от друга (например, Hines and Rice, 1994; Huizinga and Laeven, 2008; Dharmapala, 2014; Clausing, 2016; Wier and Reynolds, 2018; Beer et al., 2018; Fuest et al., 2021; Garcia-Bernardo and Janský, 2021). В тех случаях, когда возможности или данные не позволяют использовать метод налоговой полуэластичности, можно применить альтернативный подход, основанный на оценке рисков и направленный на прямое измерение несоответствия между экономической деятельностью и задекларированной прибылью.

Во-вторых, **метод сравнения ТНК с национальными компаниями** основан на идее, что в отсутствие выведения прибыли из-под налогообложения рентабельность ТНК должна быть такой же, как у национальных компаний; любые систематические различия между этими двумя показателями затем объясняются выводом прибыли (например, Bilicka, 2019; Tørsløv et al., 2020; Sallusti, 2021).

Недостаток обоих подходов заключается в том, что они дают лишь приблизительную оценку избежания уплаты налогов со стороны ТНК, при этом метод несоответствия прибыли имеет еще и тот недостаток, что выявленное несоответствие не обязательно бывает вызвано выводением прибыли из-под налогообложения. Далее представлены два метода оценки уклонения ТНК от уплаты налогов на международном уровне. Во-первых, метод налоговой полуэластичности, анализирующий глобальное распределение прибыли ТНК и соответствующие корпоративные налоги. И, во-вторых, метод сравнения ТНК с аналогичными национальными компаниями с использованием микроданных для определения агрессивных действий, направленных на уклонение от налогообложения, и оценки НФП.

4.2.1 Метод № 3: распределение прибыли ТНК на глобальном уровне

Концепция и допущения

В этой главе представлены подходы к исследованию того, как ТНК распределяют отчетную прибыль между своими подразделениями в разных странах. Чтобы оценить уровень мотивированного налогами выведения прибыли,

эти подходы связывают распределение отчетной прибыли ТНК с их стимулами к выведению прибыли, особенно в ответ на снижение эффективных ставок корпоративного подоходного налога. В основе данного подхода лежит допущение о том, что подразделения ТНК склонны выводить прибыль из страны, где она была получена, т. е. где осуществляется экономическая деятельность, в юрисдикцию другого подразделения, если последний предлагает более благоприятный налоговый режим. Этот подход включает в себя два взаимосвязанных метода или подхода, основанных на доступности данных и их объеме.

1. Полуэластичность отчетной прибыли.

Первый метод позволяет количественно определить, как отчетная прибыль ТНК реагирует на стимулы к выведению прибыли из-под налогообложения. Он основан на регрессионной модели, в которой зависимой переменной является отчетная прибыль ТНК в каждой стране. Независимые переменные включают в себя стимулы для выведения прибыли, такие как действующие налоговые ставки на доходы корпораций, а также показатели экономической деятельности. Коэффициенты регрессии служат оценкой полуэластичности отчетной прибыли в каждой стране по отношению к различным условиям, с которыми сталкиваются ТНК, в частности к существующим стимулам для выведения прибыли, таким как низкие ставки налога на прибыль корпорации (см. тематическое исследование 3.6 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies); Garcia-Bernardo and Janský, 2021; Fuest et al., 2021; Fuest et al., 2021).

2. Оценка риска вследствие несогласованности данных.

Производный подход напрямую сопоставляет глобальное распределение экономической деятельности ТНК с их отчетной прибылью, определяя прибыль, для которой существует повышенный риск того, что она была выведена в налоговых целях, как та отчетная прибыль, которая не согласуется с экономической деятельностью в юрисдикции и вместо этого отражается в юрисдикции с низким налогообложением (см. вставку 3) (Garcia-Bernardo and Janský, 2021; Tax Justice Network, 2020). Страны с высоким уровнем несогласованности затем тщательно изучаются для выявления корреляции между такой несогласованностью и стимулами для выведения прибыли, такими как низкие действующие налоговые ставки на доход корпораций или различные лазейки и освобождения от налогов, чтобы подтвердить результаты первоначального сравнения на основе рисков.

Этот метод предполагает, что любое систематическое обусловленное налогами отклонение от прогнозируемой доходности подразделения ТНК, определяемой его экономической деятельностью и условиями принимающей страны, является признаком выведения прибыли. Выявленные отклонения далее оцениваются количественно, чтобы предложить оценку НФП в результате выведения прибыли из-под налогообложения (потоки F3–F5).

Преодоление ограничений

Ограничение 1. Определение и оценка стимулов к выведению прибыли

Адекватное отражение реакции ТНК на стимулы к выведению прибыли из-под налогообложения требует разработки мер на уровне отдельной страны с учетом именно этих стимулов. Определение действующего налогового бремени, которое несет компания при отражении в отчетности дополнительной единицы прибыли в той или иной юрисдикции, является сложной задачей. Эта сложность возникает из-за разницы в налоговых ставках, применяемых к разным видам доходов, таких как режимы «патентного ящика», предлагающие более низкие ставки на конкретные доходы, и специальные соглашения с правительствами о снижении налогов, особенно для таких видов деятельности, как исследования и разработки (НИОКР) (Fuest et al. (2021)). Решения о выведении прибыли могут быть обусловлены и не относящимися к налогам факторами, например опасениями по поводу экспроприации (Reynolds and Wier, 2016). Следовательно, опираясь исключительно на законодательно установленные налоговые ставки в той или иной юрисдикции, вы не сможете оценить реальные стимулы к перемещению прибыли.

Для решения этой проблемы используются более эффективные оценки стимулов для выведения прибыли из-под налогообложения. Во-первых, для оценки налоговых ставок больше подходят фактически действующие налоговые ставки, нежели законодательно установленные ставки, поскольку они дают более полное представление о системе налогообложения корпоративного дохода в стране (Bratta et al., 2021). Установленные законом ставки считаются неточным показателем фактического налогового бремени в стране, что подчеркивается в таких исследованиях, как Fuest et al. (2021). Например, они указывают на Люксембург и Мальту, где установленные законом налоговые ставки номинально высоки (выше 25 процентов). Несмотря на такие высокие ставки, эти страны неизменно именуется «налоговыми убежищами», что свидетельствует о недостатках использования только установленных законом ставок для оценки фактического налогового бремени. Хотя фактические налоговые ставки предпочтительнее установленных законом, их расчет является непростой задачей. Фактические налоговые ставки могут значительно отличаться для ТНК разных типов. Микроданные об отчетной прибыли и уплаченных налогах на уровне отдельной

юрисдикции (например, отчеты по странам на уровне компаний) позволяют детально рассчитать фактические для той или иной компании налоговые ставки.

Во-вторых, в дополнение к налоговым ставкам можно включить другие показатели стимулирования к выведению прибыли. Например, «балл уровня убежища» (Haven Score) из Индекса корпоративных налоговых убежищ (CTNI) (Ates et al., 2021) является комплексным показателем возможностей, которые нормативно-правовая база той или иной юрисдикции предоставляет компаниям для снижения их налогового бремени благодаря отражению прибыли в отчетности в своей собственной юрисдикции.

В целом, когда в рамках этого подхода необходимо провести различие между странами, которые являются и которые не являются налоговыми убежищами (например, для представления результатов), в дополнение к ставкам корпоративного подоходного налога мы рекомендуем включать более широкий набор показателей стимулирования к выведению прибыли из-под налогообложения. Также рекомендуется использовать объективные и проверяемые критерии, позволяющие установить несколько пороговых значений для выявления налоговых убежищ. Например, используя показатель Haven Score из индекса CTNI, мы можем использовать различные пороговые значения (например, 65, 70, 75, 80), чтобы создать более или менее полный список агрессивных налоговых гаваней и таким образом проверить достоверность результатов. Вместо них могут применяться другие, национально значимые и доступные критерии.

Ограничение 2. Нелинейность реакции на выведение прибыли из-под налогообложения

Еще одна сложность, связанная с оценкой полуэластичности отчетной прибыли, заключается в том, что компании могут реагировать на стимулы к выводу прибыли нелинейным образом. Чтобы учесть неодинаковую чувствительность к налогам в различных налоговых юрисдикциях, применялись альтернативные нелинейные спецификации налоговой переменной: квадратичная — в публикации Fuest et al. (2021); кубическая — в работе Bratta et al. (2021); или, в случае крайней степени нелинейности, логарифмическая модель, примененная в работе Garcia-Bernardo and Janský (2021). Мы предлагаем добавить в спецификацию модели квадрат налоговой переменной, т. е. использовать квадратичную спецификацию. В случаях, когда такая спецификация окажется неуместной или недостаточной, можно применить перечисленные альтернативы, используемые в указанных выше работах.

В рамках другого подхода к решению проблемы потенциальных различий в чувствительности к налогам в зависимости от размера ТНК существующие исследования оценивали модель на нескольких подвыборках, основанных на консолидированных доходах ТНК. Затем оценки сравнивались и объединялись для оценки масштаба выведения прибыли из-под налогообложения (Fuest et al., 2021). В качестве альтернативы в некоторых исследованиях применяется взвешенная регрессия (Wier and Reynolds, 2018), см. тематическое исследование 3.2 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies). Применение этих мер смягчения определяется наличием данных и размером выборки. В соответствующих случаях мы предлагаем разбить выборку на четыре подвыборки, основанные на квартилях совокупного консолидированного дохода, и проанализировать различия, полученные в каждой подвыборке.

Ограничение 3. Исключенные переменные и проверка достоверности результатов

Географическая структура транснациональных компаний обусловлена многими факторами и соображениями, помимо налогового климата. Например, различные подразделения могут использовать природные или человеческие ресурсы, имеющиеся в тех юрисдикциях, которые одновременно могут предлагать низкие фактические налоговые ставки. В таком случае, если ТНК не использует данную юрисдикцию для выведения прибыли, это может затруднить интерпретацию результатов применения данного метода. Поэтому в указанной выше литературе использовались различные инструменты для подтверждения и интерпретации результатов. Предлагаются два основных инструмента: 1) анализ характеристик (не связанных с налогообложением) юрисдикций подразделений, таких как стоимость рабочей силы, экологические нормы и т. д., для определения роли того или иного подразделения в налоговой стратегии ТНК; 2) анализ экономической деятельности подразделения, позволяющий в определенной степени оценить технологический характер и роль каждого подразделения в производственной цепочке ТНК. Эти инструменты могут основываться на агрегированных данных (например, анализ объема прибыли на одного работника, исходящие ПИИ, фактические средние налоговые ставки или внутрикорпоративные доходы по странам, как не являющимся, так и являющимся налоговыми гаванями, как отмечено в работах Fuest et al. (2021) или Fortier-Labonté and Schaffer (2019)) или на данных на уровне компаний, если таковые имеются.

Кроме того, подтвердить достоверность результатов может помочь сравнение результатов регрессионного анализа с сопоставимой контрольной группой (состоящей из других транснациональных или национальных компаний

(см. метод № 4 в главе 4.2.2)), как в совокупности, так и в каждом конкретном случае. Поскольку такой процесс неизбежно требует больших ресурсов, он идеально подходит для задач ПРКК. Международное сотрудничество ПРКК (там, где оно налажено) или экспертов по данным ТНК способствует внедрению данного метода; ПРКК уже занимаются составлением схем глобальных структур ТНК и функций подразделений ТНК.

Исходные данные

Для двух описанных выше методов требуются данные о деятельности ТНК в разбивке по юрисдикциям, включая такие переменные, как прибыль до уплаты налогов, уплаченные налоги, количество сотрудников или стоимость материальных активов. Эти данные можно получить из базы данных CbCR.

В соответствии с направлением 13 BEPS ОЭСР ТНК обязаны составлять данные CbCR и передавать эту информацию в налоговую службу страны, в которой находится их головная контора, которая затем передает эти данные администрациям стран, где работают ТНК, если эти страны входят в сеть обмена информацией из базы данных CbCR (см. OECD 2019). Это дает национальным ведомствам доступ к информации на уровне фирм, т. е. на уровне каждого отдельного подразделения ТНК. Исследователи в нескольких странах сотрудничали с национальными ведомствами для анализа этих данных с использованием метода № 3 (см. тематическое исследование 3.3 по Германии, тематическое исследование 3.4 по Италии и тематическое исследование 3.5 по Словакии в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)).

Открытый доступ к данным CbCR остается крайне ограниченным. В открытом доступе находятся только сводные отчеты, составленные ОЭСР, но и они имеют существенные ограничения. Прежде всего агрегированные данные не позволяют детально оценить реакцию компаний на налоговые стимулы. Кроме того, в отчетах частично фигурируют не облагаемые налогом организации без возможности исключить их из расчета; эта проблема усложняет оценку фактических налоговых ставок. Предстоящее требование ЕС об открытии доступа к данным CbCR, начиная с 2024 года, должно существенно расширить доступ к данным для исследователей и заинтересованных лиц.

Учитывая порог отчетности CbCR по консолидированному доходу группы в размере 750 млн евро, доступные данные CbCR также ограничены по охвату. Однако существующие исследования показали, что основная часть потоков, связанных с выводением прибыли, приходится на крупнейшие ТНК (см. Wier and Reynolds, 2018, и тематическое исследование 3.2 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)), что делает этот вопрос менее актуальным.

Постоянной проблемой как на уровне компаний, так и в агрегированных данных является возможность «двойного счета» статей (OECD, 2023). Это становится особенно проблематичным в контексте внутрифирменных дивидендов, когда полученные дивиденды могут быть частично отражены в прибыли до уплаты подоходного налога и отдельно отражены в отчетности подразделения, выплатившего дивиденды. Кроме того, риск двойного счета возникает в связи с организациями «без гражданства» (организациями, которые не являются резидентами для целей налогообложения ни в одной стране), когда выручка и прибыль отражаются в отчетности в категории «без гражданства» как по «прозрачному» подразделению, так и по юрисдикции, в которой эти единицы функционируют (OECD, 2020). Однако, как показывают исследования Fuest et al. (2021), по крайней мере для немецких данных на уровне фирм, эта проблема двойного счета не имеет большого значения, если учитывать дополнительные рекомендации ОЭСР по практике отчетности.

Альтернативой данным CbCR для оценки вывода прибыли ТНК из-под налогообложения являются подробные данные о подразделениях ТНК, ведущих деятельность в стране, которые можно получить через национальные статистические службы (пример национального налогового органа см. в исследовании 3.2 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)). Преимущество этих данных заключается в том, что они включают все компании, а не только те, которые превышают порог CbCR, однако общим недостатком этих данных является ограниченность охвата только страной базирования, и эта проблема может быть решена в будущем за счет сотрудничества и интеграции данных по разным юрисдикциям. Некоторые правовые основы для обмена экономическими данными между национальными статистическими службами уже существуют, особенно в рамках Европейской статистической системы, что позволяет получить доступ к данным о подразделениях ТНК, не достигших порога CbCR. Кроме того, при необходимости можно эффективно использовать глобальные источники данных, такие как базы данных ОЭСР (ADIMA, AMNE и Corporate Tax Statistics), РГТ, реестр EuroGroups или аналогичные хранилища данных.

Расчет

В этом разделе представлены два метода анализа выведенной из-под налогообложения прибыли на основе данных об отчетной прибыли в разных юрисдикциях. Сначала в разделе описываются способы оценки полуэластичности к благоприятным налоговым режимам. Затем излагается подход к оценке риска вследствие несогласованности данных, основанный на сопоставлении реальной экономической деятельности и отчетных прибылей.

Оценка масштабов вывода прибыли с помощью показателей полуэластичности

Данный метод оценивает выведение прибыли в два этапа. Во-первых, определяется наличие факта выведения прибыли с помощью оценки полуэластичности прибыли к налоговым ставкам, при этом учитываются другие характеристики страны. Во-вторых, измеряется размер потоков выводимой прибыли.

На первом этапе, согласно Hines and Rice (1994) и Fuest et al. (2021), эмпирическая регрессионная модель определяется как:

$$\log(y_{i,c,t}) = \alpha_i + \beta_1 T_{i,c,t} + \beta_2 T_{i,c,t}^2 + \gamma' Firm_{i,c,t} + \delta' Country_{c,t} + \theta_t + \varepsilon_{i,c,t} \quad \text{Уравнение (26)}$$

где $y_{i,c,t}$ — это показатель прибыли, заявленной в юрисдикции, т. е. либо i) сумма прибыли до уплаты налогов подразделений группы i , расположенных в стране c , либо ii) сумма внутрифирменных доходов, полученных подразделениями группы i в стране c , включая роялти и процентные платежи. $T_{i,c,t}$ — это налоговая переменная страны c . В принципе, это может быть любая переменная, отражающая налоговый режим в отношении отчетной прибыли. На практике в исследованиях чаще всего используются либо i) законодательно установленная налоговая ставка страны c , ii) средняя фактическая налоговая ставка, либо iii) разница между налоговыми ставками, которые применялись бы к ТНК в других юрисдикциях, и налоговыми ставками, действующими в юрисдикции c . Как утверждалось ранее, средняя фактическая налоговая ставка способна лучше отразить налоговые условия, с которыми в реальности сталкивается компания, по сравнению с законодательно установленными налоговыми ставками. $Firm_{i,c,t}$ — это вектор, включающий изменяющиеся с течением времени переменные показатели компании, измеряющие экономическую деятельность подразделения группы i в стране c в году t . Это, как правило, количество сотрудников, стоимость материальных активов и доходы, полученные подразделением от несвязанных сторон. $Country_{c,t}$ — это вектор с характеристиками страны, которые могут отражать изменяющиеся с течением времени различия в переменных показателях, имеющих отношение к получению прибыли и не связанных с налоговыми стимулами, обычно это макропеременные, такие как ВВП на душу населения или численность населения. θ_t — это фиксированный по итогам года эффект, отражающий специфические для определенного момента времени модели рентабельности.

При исследовании выведения прибыли из-под налогообложения интерес представляет коэффициент β_1 (а в случае включения квадратичного члена, как в уравнении выше, еще и коэффициент β_2), измеряющий реакцию ТНК на дифференцированные налоговые условия. Если коэффициент β не является статистически значимым, это означает, что преференциальные налоговые условия юрисдикций, например более низкие ставки, не приводят к разнице в показателях отчетной прибыли после контроля переменных, которые косвенно влияют на формирование стоимости. В этом случае выведение прибыли из-под налогообложения, по-видимому, отсутствует. Отрицательное значение коэффициента β , однако, указывает на то, что выведение прибыли имеет место. С учетом реальной экономической деятельности, специфики страны и изменений, происходящих в конкретный период времени, ТНК получают больше прибыли в странах с льготными налоговыми условиями, например в странах с более низкими фактическими налоговыми ставками. Если зависимая переменная измеряется логарифмически (как в уравнении 26), то снижение налоговой ставки $T_{i,c,t}$ на 1 процентный пункт в среднем будет связано с увеличением заявленной в отчетности прибыли на β процентов.

Это базовое уравнение можно расширить или адаптировать несколькими способами (Fuest et al. 2021).

- Учитывая, что реакция на различные режимы или ставки корпоративного налога может быть нелинейной, в налоговые условия можно включить квадратичные члены в дополнение к их линейным уровням. Это расширение позволяет проверить, различается ли чувствительность прибыли и выручки к налогам в юрисдикциях с высокими и низкими налогами.
- В случаях, когда исследователя интересует влияние конкретных юрисдикций, таких как известные налоговые убежища, на возможности выведения прибыли из-под налогообложения, можно ввести фиктивные

переменные, указывающие на то, является ли юрисдикция налоговым убежищем или нет. Эти фиктивные переменные можно получить, например, из рейтинга корпоративных налоговых убежищ «Сети справедливого налогообложения» (Tax Justice Network), которая оценивает нормативно-правовую базу страны в отношении лазеек в корпоративном налогообложении.

- Чтобы подтвердить утверждение о том, что выведение прибыли из-под налогообложения действительно является проблемой, для разных подвыборок можно провести регрессионный анализ. Например, подвыборка компаний с бизнес-моделями, ориентированными на нематериальные активы, будет демонстрировать более высокие абсолютные значения β по сравнению с компаниями, которые в основном опираются на традиционные факторы производства и не могут столь же легко выводить прибыль из-под налогообложения.

На втором этапе можно получить долларový показатель прибыли, выведенной в низконалоговые юрисдикции, сравнив отчетную прибыль в юрисдикции с альтернативной прибылью, если бы налоговые стимулы для выведения прибыли были удалены, например если ставка была бы поднята до среднемирового уровня. Это предполагает следующие шаги (в соответствии с работой Bratta et al., 2021; см. тематическое исследование 3.4 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)).

Во-первых, отчетная прибыль в каждой юрисдикции y может быть разделена на часть R , связанную с реальной экономической деятельностью, и часть S , связанную с различиями в налоговых ставках, т. е. с выведением прибыли под влиянием налогов. Следует отметить, что величина S положительна для тех юрисдикций, в которые выводится прибыль, и отрицательна для юрисдикций, из которых прибыль выводится.

$$y_{i,c,t} = R_{i,c,t} + S_{i,c,t} \quad \text{Уравнение (27)}$$

Взяв логарифм обеих сторон уравнения, мы можем преобразовать его следующим образом⁵¹:

$$\log(y_{i,c,t}) \cong \log(R_{i,c,t}) + \frac{S_{i,c,t}}{R_{i,c,t}} \quad \text{Уравнение (28)}$$

Опираясь на уравнение регрессии, полученное на первом этапе, долю выведенной прибыли, выраженную в виде доли реальной экономической деятельности, можно выразить с учетом полученных показателей полуэластичности:

$$\frac{S_{i,c,t}}{R_{i,c,t}} = \beta T_{i,c,t} \quad \text{Уравнение (29)}$$

Подставив уравнение (29) в уравнение (28) и взяв экспоненту с обеих сторон, получаем:

$$y_{i,c,t} \cong R_{i,c,t}(1 + \beta T_{i,c,t}) \quad \text{Уравнение (30)}$$

Из уравнения (30) мы можем вывести прибыль, связанную с реальной экономической деятельностью, как:

$$R_{i,c,t} \cong \frac{y_{i,c,t}}{(1 + \beta T_{i,c,t})} \quad \text{Уравнение (31)}$$

⁵¹ Аппроксимация основана на определении $\log(y)$ как $\log(R + S)$, что приводит к $\log(R) + \log(1 + S/R)$, который рассматривается как $\log(R) + S/R$.

И выведенную из-под налогообложения прибыль как:

$$S_{i,c,t} = y_{i,c,t} - R_{i,c,t} \cong \frac{y_{i,c,t} \times \beta T_{i,c,t}}{1 + \beta T_{i,c,t}} \quad \text{Уравнение (32)}$$

Таким образом, исходя из уравнения (32), каждый поток прибыли определяется либо как исходящий, либо как входящий НФП в соответствии с t (в зависимости от наличия данных). Отрицательное значение показателя $S_{i,c,t}$ указывает на то, что прибыль выводится из страны, а положительные значения показателей $S_{i,c,t}$, наоборот, означают, что прибыль перемещается в эту страну⁵²:

$$\text{Исходящие НФП}_{i,c,t} = \lfloor \min(0, S_{i,c,t}) \rfloor \quad \text{Уравнение (33)}$$

$$\text{Входящие НФП}_{i,c,t} = \max(0, S_{i,c,t}) \quad \text{Уравнение (34)}$$

Результаты, полученные на уровне стран, могут отражать заниженные объемы выведения прибылей вследствие ограничений в охвате данных, таких как исключение компаний, не достигших определенного порогового значения (например, 750 млн евро в данных CbCR), или потенциального надзора за подразделениями ТНК, находящимися в иностранной собственности и действующими на территории страны. Это смещение в сторону снижения можно купировать путем осторожного масштабирования полученных результатов и включения других источников микроданных, где это возможно. Clausing (2016) в своей работе приводит примеры для Соединенных Штатов, а Fuest et al. (2021) (см. тематическое исследование 3.3 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)) предлагает углубленный анализ в отношении Германии. При этом, однако, решение данного вопроса может оказаться более сложным в странах, для которых характерны различные комбинации и эффекты от присутствия ТНК, их роли и связанной с ними динамики выведения прибыли из-под налогообложения.

⁵² В основе этого допущения лежат «правильные» результаты первого шага, т. е. предельный эффект отрицателен. Если же это невозможно доказать эконометрическими средствами, то спецификация модели не подходит для данной страны и не позволит получить надежные оценки НФП. В таких случаях требуются глубокие знания, чтобы либо переформулировать модель на этапе 1, либо применить другие подходы (см. раздел о преодолении ограничений данного метода выше или подход к оценке риска вследствие несогласованности данных, изложенный ниже).

Вставка 3 Подход к оценке риска вследствие несогласованности данных

Описанный выше метод, основанный на налоговой полуэластичности заявленной в отчетности прибыли, может оказаться непригодным в некоторых условиях из-за отсутствия данных или ограниченности ресурсов национального ведомства, проводящего такой анализ. В этой связи мы рассматриваем дополнительный метод анализа глобального распределения отчетной прибыли ТНК, а именно метод оценки риска вследствие несогласованности данных. Этот метод требует меньше данных и ресурсов, но при этом дает ценную информацию о самых крупных расхождениях в экономической деятельности и отчетной прибыли и позволяет провести тщательный анализ рисков.

Метод оценки несогласованности данных основан на принципе, который предусматривает, что прибыль должна соответствовать месту осуществления экономической деятельности. Он дает количественную оценку несогласованности данных о прибыли путем оценки расхождения между заявленной в отчетности прибылью (π) и теоретической прибылью (p), представляющей собой прибыль, ожидаемую на основе наблюдаемой экономической деятельности. В последующем разделе представлен обзор данной методологии (Garcia-Bernardo and Janský, 2021; Tax Justice Network, 2020).

Во-первых, теоретическая прибыль ($p_{i,c,t}$) подразделения (подразделений) корпоративной группы i в стране c на момент времени t рассчитывается путем анализа экономической деятельности корпоративной группы i в юрисдикции c , включающей такие взвешенные факторы, как занятость (измеряемая количеством сотрудников и/или фондом оплаты труда), капитал (количественно выраженный материальными активами) и продажи (оцениваемые через выручку от несвязанных сторон). Ниже приводится пример такой формулы⁵³.

$$p_{i,c} = \sum_{i,c} \pi_{i,c} \left(w_{\text{занятость}} \frac{\text{занятость}_{i,c}}{\sum_{i,c} \text{занятость}_{i,c}} + w_{\text{активы}} \frac{\text{активы}_{i,c}}{\sum_{i,c} \text{активы}_{i,c}} + w_{\text{продажи}} \frac{\text{продажи}_{i,c}}{\sum_{i,c} \text{продажи}_{i,c}} \right)$$

Например, если 10 процентов сотрудников, активов и продаж индийской ТНК расположены в Бангладеш, то теоретическая прибыль в Бангладеш должна составлять 10 процентов от всей прибыли, получаемой индийской ТНК.

На втором этапе рассчитывается выведение прибыли на двустороннем уровне, в рамках каждой юрисдикции c , где функционирует корпоративная группа i . Прибыль, перемещаемая ТНК i в страну c или из нее, определяется как разница между заявленной в отчетности прибылью ТНК i в стране c ($\pi_{i,c}$) и теоретической прибылью в этой стране ($p_{i,c}$):

$$S_{i,c} = \pi_{i,c} - p_{i,c} \quad \text{Уравнение (36)}$$

Если перемещаемая прибыль имеет отрицательную величину, это указывает на то, что в стране c было заявлено меньше прибыли, чем ожидалось, что означает выведение прибыли за пределы юрисдикции c . И наоборот, положительная величина перемещенной прибыли указывает на перемещение прибыли в юрисдикцию c .

Чтобы сосредоточиться исключительно на несогласованности прибыли, обусловленной налоговыми соображениями, положительные значения оценок выведения прибыли устанавливаются на ноль, если фактическая налоговая ставка в стране назначения превышает определенный порог, например 15 процентов. Это допущение основано на предположении, что ТНК занимаются выведением прибыли, связанным с налогообложением, только тогда, когда они могут добиться фактической налоговой ставки ниже 15 процентов в стране назначения.

Общая прибыль, перемещенная ТНК i , вычисляется путем суммирования всех оценок несогласованности данных. Это делается отдельно для положительных и для отрицательных значений несогласованности. В случае если на втором этапе некоторые положительные несогласованные прибыли устанавливаются на ноль, поскольку налоговая ставка в стране превышает пороговое значение, то общая положительная выведенная прибыль может быть меньше общей отрицательной выведенной прибыли. Для решения этой проблемы, если требуется подробная разбивка прибыли, выведенной из конкретной страны, значения прибыли, выведенной корпоративной группой i из страны c , корректируются пропорционально.

Как и в случае предыдущего анализа, полученные результаты могут быть объединены по юрисдикциям в зависимости от конкретного вопроса исследования.

⁵³ Как и в случае предыдущего подхода, сюда можно включить показатель времени. Однако, поскольку показатели полуэластичности или другие параметры не оцениваются, то временной параметр в этом подходе не повышает достоверность оценки, а скорее позволяет получить оценки, специфичные для определенного момента времени.

4.2.2 Метод № 4: выведение прибыли транснациональными корпорациями в сравнении с сопоставимыми компаниями, не входящими в ТНК

Концепция и допущения

Как и в случае метода МЦФ+, метод сравнения выведения прибыли транснациональными корпорациями и сопоставимыми компаниями, не входящими в ТНК, также базируется на идее отклонения от нормы. Это метод «снизу вверх», состоящий из двух этапов: во-первых, выявление ТНК, уклоняющихся от уплаты налогов, и, во-вторых, измерение соответствующего объема BEPS⁵⁴. Этот метод выявляет аномалии в структурных и экономических переменных параметрах ТНК по сравнению с поведением аналогичных национальных предприятий. Метод опирается на информацию, полученную в результате двойного сравнения: между ТНК и не-ТНК (например, с помощью сопоставления мер склонности в баллах) и внутри группы ТНК (посредством анализа с помощью характеристической кривой обнаружения, или ROC-анализа) (Sallusti, 2021). Этот метод определяет BEPS как разницу между прибылью, которая была задекларирована, и прибылью, которая должна была быть задекларирована.

Этап идентификации состоит из двух шагов. На первом шаге основной упор делается на сравнении «между» и оценке аномалии ТНК по отношению к аналогичным не входящим в ТНК, т. е. национальным компаниям, которые не могут свободно управлять распределением своего производства и финансов по географическому принципу. Контрольная группа национальных компаний определяется с помощью сопоставления мер склонности в баллах (СБ) с использованием таких переменных, как территория, экономическая деятельность, занятость и т. д.⁵⁵. Сравнение соотношения прибыли и оборота конкретной ТНК с таким же показателем в национальной контрольной группе позволяет определить косвенные показатели аномального поведения ТНК.

На втором шаге, называемом сравнением «внутри», проводится анализ с помощью характеристической кривой или (ROC-анализ), в результате которого определяется порог нормальности (расчет приведен ниже). Такой порог устанавливается для выявления ТНК, уклоняющихся от уплаты налогов, среди общей статистической совокупности ТНК. Этот шаг исходит из косвенного показателя, полученного на первом шаге, и использует показатели, отражающие экономические и стратегические модели поведения ТНК. Важным преимуществом метода, использующего этот второй шаг, является то, что он не рассматривает все ТНК как одинаковые в том смысле, что не все ТНК уклоняются от уплаты налогов. Поэтому ROC-анализ также склонен корректировать подозрительный показатель, представляемый косвенным параметром по итогам сравнения «между».

Последующее измерение соответствующей величины BEPS (второй этап) производится путем расчета суммы прибыли, которую выявленные уклоняющиеся от налогообложения ТНК должны были бы задекларировать, чтобы их классифицировали как не избегающие уплаты налогов. В качестве корректируемой переменной в этом методе используется прибыль до вычета процентов и налогов (ЕБИТ или ПДПН).

Для измерения BEPS избегающих налогообложения ТНК этот показатель использует вертикальную стратегию, сосредоточиваясь только на ТНК в одной стране (а не на всех подразделениях данной ТНК во всех странах, где работает группа, что не всегда доступно в любой статистической системе). Эта стратегия оценивает BEPS, анализируя расхождения между данной ТНК и другими (местными) ТНК с аналогичными характеристиками.

Преодоление ограничений

Сравнение ТНК и не входящих в ТНК компаний представляет собой сложную задачу, поскольку различия между этими двумя группами могут быть обусловлены целым рядом факторов, выходящих за рамки BEPS (например, производительность, экономия за счет масштаба). Этот недостаток в некоторой степени смягчается за счет того, что контрольная группа попадает в класс того же размера. Это, правда, может представлять проблему для небольших стран, где может быть сложно найти подходящее внутреннее соответствие для дочерних компаний крупных транснациональных корпораций (при этом следует учитывать, что размер относится к самой местной дочерней компании, а не к холдингу). Даже в более крупных странах может быть трудно найти подходящее соответствие для

⁵⁴ Данный метод касается плана действия BEPS ОЭСР и связан с направлением действия 4 BEPS, а именно с разницей фактически действующих налоговых ставок ТНК и сопоставимых ставок для не входящих в ТНК компаний (OECD, 2015). При этом данный метод предлагает инновационные дополнительные меры по измерению BEPS (Sallusti, 2021).

⁵⁵ См. применение данного метода на примере работы Sallusti (2021) в тематическом исследовании 4.2 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies).

очень крупных ТНК. Для преодоления этой проблемы можно либо сравнивать подразделения ТНК со средними национальными компаниями по размерам или отраслевым классам (кластерам), либо в тех случаях, когда нет возможности провести такое сравнение, в качестве крайнего варианта можно рассматривать сравнение всех подразделений ТНК со всеми национальными компаниями.

Еще одно ограничение метода заключается в том, что предложенный набор сопоставляемых переменных включает в основном соотношения (за исключением количества сотрудников, сектора и региона), что может привести к несовпадению по признаку размера. Однако решение этой проблемы облегчается, если включить каждую национальную компанию в контрольной группе в один и тот же класс по признаку размера (дополнительно к тому же сектору и региону), что и соответствующая ТНК. Другим способом контроля сопоставимости по размеру может быть включение, если позволяют данные, размера активов, как изложено в работе Bilicka (2019), см. тематическое исследование 4.3 в материалах ЮНКТАД (2021: Background documents: Case studies).

Этот метод, как и предыдущий, страдает от искажающего эффекта, при котором другие переменные могут способствовать выявленной деятельности BEPS или приводить к ней.

Основной недостаток метода с точки зрения отчетности по ЦУР заключается в том, что страна сначала должна быть отнесена к группе склонных либо к исходящим (генерирование BEPS), либо к входящим (получение BEPS) потокам НФП. Первый шаг определения косвенного показателя разработан так, что требует принятия решения до использования данного метода. Этот метод предназначен для измерения исходящих НФП, в то время как симметричный подход (с другим первым этапом) представлен в тематическом исследовании 4.5 в материалах ЮНКТАД (2021: Background documents: Case studies).

Исходные данные

Этот метод использует структурные микроданные по предприятиям, имеющиеся в распоряжении НСУ (структурная деловая статистика) в стране, и в этом качестве обеспечивает возможность увязки с национальными счетами. Эти данные, вероятно, будут более полными по сравнению с данными СbCR, которые имеют пороговое значение для включения организаций. Исходные данные включают данные на уровне компаний, содержащие экономические и структурные переменные (например, добавленную стоимость, расходы на исследования и разработки (НИОКР), долю заработной платы в общих затратах и т. д., см. также тематическое исследование 4.2 в материалах ЮНКТАД (2021: Background documents: Case studies)). Могут быть использованы публикуемая НСУ структурная деловая статистика и другие актуальные источники с данными на уровне отдельных фирм. Исследования показали, что в некоторых случаях данные из административных источников о налогооблагаемой прибыли, полученные непосредственно из налоговых деклараций, могут быть более подходящими, чем финансовая отчетность (бухгалтерская прибыль). Дочерние компании иностранных транснациональных корпораций склонны отражать положительную прибыль на своих счетах, но в то же время указывать нулевую налогооблагаемую прибыль в своих налоговых декларациях. Это приводит к снижению оценок выведения прибыли из-под налогообложения, получаемых на основе данных бухгалтерского учета (Bilicka, 2019). Такие микроданные далее объединяются со статистическими данными о международной торговле этих фирм по видам продукции и торговым партнерам (страна происхождения/назначения), а также о положении национальных фирм в составе ТНК (предпочтительно из национального реестра корпоративных групп⁵⁶), где это уместно. Полезным дополнительным источником данных может стать статистика торговли иностранных компаний-филиалов (FATS), если таковая имеется. Кроме того, подразделения по работе с крупными клиентами (ПРКК), если они имеются в структуре НСУ, способны помочь в интеграции различных источников данных.

При проведении исследовательского анализа этот метод может использовать макроэкономическую статистику для высокоуровневого, сводного и глобального анализа выведения прибыли из-под налогообложения (см. тематическое исследование 4.4 в материалах ЮНКТАД (2021: Background documents: Case studies)).

Расчет

Этот метод описан в работе Sallusti (2021) применительно к итальянским ТНК (см. также исследование 4.2 в материалах ЮНКТАД (2021: Background documents: Case studies)). Ниже перечислены основные этапы применения метода выведения прибыли ТНК в сравнении с сопоставимыми компаниями, не входящими в ТНК.

⁵⁶ При отсутствии национального реестра структур корпоративных групп можно использовать альтернативные реестры, если таковые имеются.

0. Выявление характера входящих/исходящих НФП

Нулевой этап — это определение того, какими — входящими или исходящими — являются НФП в вашей стране. Для составления этой классификации страны проводится проверка налоговых практик и других макроэкономических переменных. В работе Fortier-Labonté and Schaffter (2019) в качестве примера количественной оценки воздействия ТНК на налоговую базу Канады приводится (и может быть применен на данном этапе) подход ОЭСР к использованию «информационной панели» показателей BEPS (OECD, 2015) — см. тематическое исследование 4.1 в ЮНКТАД (2021: Background documents: Case studies).

1. Этап идентификации

Этап идентификации проходит в два шага: **сравнение «между»** и **сравнение «внутри»**.

При **сравнении «между»** на этапе идентификации сначала применяется сопоставление показателей склонности в баллах для определения для каждой ТНК наиболее эффективной контрольной группы национальных фирм. Определение характеристик основано на таких переменных, как территория, экономическая деятельность, занятость, показатели интернационализации, структура расходов и доходов.

Далее проводится распределение ТНК по группам с «нормальным» и «аномальным» поведением по сравнению с аналогичными не входящими в ТНК компаниями на основе косвенного показателя для каждой пары ТНК — контрольная группа (на уровне экономической единицы, т. е. предприятия):

- **Proxy** = 1 (подозрение, или индикатор «аномальности»), если отношение ЕБИТ к обороту данной ТНК ниже, чем в среднем по контрольной группе; и
- **Proxy** = 0 (нет подозрений), если отношение ЕБИТ к обороту данной ТНК выше среднего показателя контрольной группы (или равно ему).

Сравнение «внутри» на этапе идентификации проводится с помощью ROC-анализа, чтобы определить, в какой мере степень надежности статуса, определенного косвенной бинарной переменной, полученной на предыдущем этапе, может быть подтверждена при учете таких переменных, как экономические показатели, стратегии и контекст. Другими словами, ROC-анализ используется для определения окончательного распределения по группам между избегающими и не избегающими налогообложения ТНК, начиная с косвенной переменной, полученной на предыдущем этапе. В связи с этим, во-первых, классификатором является комплексный показатель, построенный из следующего набора характеристик (Sallusti, 2021): отношение ЕБИТ к обороту; отношение добавленной стоимости к обороту; расходы на НИОКР по отношению к обороту; доля роялти в общих расходах; доля заработной платы в общих расходах; доля услуг в общих расходах; отношение экспорта к обороту; отношение импорта к общим расходам; средняя разница в подоходном налогообложении между (связанными) странами.

Для учета различий в хозяйственной деятельности они рассматриваются отдельно по стратам. Для каждой такой страты строится комплексный показатель для ТНК i (I_i) с помощью факторного анализа по всему набору отобранных характеристик, а затем первые два фактора⁵⁷ суммируются с использованием относительной доли объясненной дисперсии в качестве весового коэффициента (ω_j):

$$I_i = \omega_1 \left(\sum_j Y_{j,1} X_{j,i} \right) + \omega_2 \left(\sum_j Y_{j,2} X_{j,i} \right) \quad \text{Уравнение (37)}$$

где:

$Y_{j,1}$, $Y_{j,2}$... нагрузки переменной j в факторах 1 и 2;

$X_{j,i}$... значение переменной j для наблюдения i ⁵⁸.

Здесь $Y_{j,1}$ и $Y_{j,2}$ — это нагрузки переменной j в факторах 1 и 2, $X_{j,i}$ — значение переменной j для наблюдения i , а ω_1 и ω_2 — весовые коэффициенты в терминах объясненной дисперсии.

⁵⁷ Здесь предлагаются два фактора, хотя они могут меняться в зависимости от имеющихся данных. Доля объясненной указанными факторами дисперсии должна составлять не менее 80 процентов.

⁵⁸ Факторный анализ основан на корреляционной матрице переменных.

Далее комплексный показатель, рассчитанный в уравнении (37), используется в качестве объясняющей переменной в логит-модели с зависимым показателем с «подозрением» ($Proxy=1$).

По итогам ROC-анализа⁵⁹ определяется пороговое наблюдение (для каждой страты). Значение комплексного показателя можно интерпретировать как пороговое значение (ω), выше или ниже которого можно классифицировать другие ТНК. В частности, ТНК будут считаться избегающими налогообложения, если $I_i < \bar{I}$, и не избегающими, если $I_i \geq \bar{I}$.

2. Измерение BEPS

Для каждой ТНК, которая на предыдущем этапе была определена как избегающая налогообложения, что подтверждено моделью, оценка BEPS дается с помощью величины ЕВІТ, скрытой с помощью агрессивного избегания уплаты налогов⁶⁰.

Далее для каждой избегающей налогообложения ТНК BEPS рассчитывается как разница между теоретической прибылью (сумма прибыли, которую они должны были бы задекларировать, чтобы быть классифицированными как не избегающие налогообложения) и фактически задекларированной прибылью. Измерение BEPS осуществляется путем увеличения отношения ЕВІТ к обороту (x_h), при неизменности других переменных (x_h) чтобы получить $I_i = \bar{I}$. Применив это к уравнению (37), скорректированное значение отношения ЕВІТ к обороту в соответствии со смещением порога от избегающих налогообложения к не избегающим ТНК i представляется как:

$$\tilde{x}_{h,i} = \frac{\bar{I} - (\omega_1 \sum_{-h} \gamma_{-h,1} x_{-h,2} + \omega_2 \sum_{-h} \gamma_{-h,2} x_{-h,2})}{\omega_1 \gamma_{h,1} + \omega_2 \gamma_{h,2}} \quad \text{Уравнение (38)}$$

Наконец, сумма ЕВІТ, связанная с BEPS, именуемыми здесь исходящими НФП, рассчитывается для каждого НФП i , уклоняющегося от уплаты налогов, как:

$$\text{Исходящие НФП}_i = (\tilde{x}_{h,i} - x_{i,i}) * \text{Оборот}_i \quad \text{Уравнение (39)}$$

где:

$x_{i,i}$... заявленное значение отношения ЕВІТ к обороту;

$\tilde{x}_{h,i}$... пороговое значение отношения ЕВІТ к обороту, чтобы быть классифицированным как ТНК, не избегающая налогообложения.

На национальном уровне и за определенный год совокупный объем НФП получается путем агрегирования всех ТНК в стране:

$$\text{Исходящие НФП} = \sum_i \text{Исходящие НФП}_i \quad \text{Уравнение (40)}$$

Применение метода для учета входящих НФП показано в примере 4.5 в материалах ЮНКТАД (2021: Background documents: Case studies).

Согласно концепции метода, конкретная страна может быть склонна либо к исходящим, либо к входящим НФП. Поэтому, когда страна классифицируется соответствующим образом, ее значение совокупных НФП будет равно этой категории, например $\text{НФП} = \text{Исходящие НФП}$ для рассматриваемого случая в уравнении (40). Таким образом, используя эту методологию, невозможно получить разбивку НФП по направлениям потоков.

⁵⁹ Значение параметра h — весового коэффициента для контроля компромисса между истинными и ложными позитивными значениями в ходе ROC-анализа — установлено на нейтральное значение 0,5 (Sallusti, 2021).

⁶⁰ Эта величина равна добавленной стоимости, если указаны расходы на оплату труда. Как отмечает Саллустии (Sallusti, 2021), концептуальное соответствие ЕВІТ и добавленной стоимости при условии фиксированной суммы расходов на оплату труда актуально, если вы хотите использовать оценки в контексте измерения ВВП и ВНД в национальных счетах.

4.3 УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ФИЗИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ

Потоки офшорных активов трудно соотнести с концепцией НФП. Во-первых, объем офшорных активов мало что говорит о том, как они были созданы: они могут быть результатом законно полученных доходов или незаконной деятельности. Простое нахождение в офшорной зоне не означает, что они незаконны или имеют незаконный характер. Они могут полностью соответствовать налоговым и другим нормам. Во-вторых, офшорные активы — это запасы, в то время как НФП представляют собой потоки. Если мы отнесем часть офшорных активов к НФП, возникнут проблемы, связанные с происхождением, передачей или использованием этих потоков.

В будущем стоит изучить возможность применения так называемых гравитационных моделей в отношении налоговых и коммерческих НФП (см. вставку 4). Хотя предложенные для экспериментального тестирования методы не включают гравитационные модели, с помощью этого подхода можно проанализировать некоторые элементы НФП. Скорее, с помощью предложенных для экспериментального тестирования методов делается попытка преобразовать офшорные активы в потоки (F1). В данном техническом документе изложены концептуальные подходы и сделана попытка определить области практического применения, однако эта область потребует дальнейшего методологического развития, в том числе с использованием тематических исследований.

Вставка 4 Гравитационная модель

Концепция

Гравитационные модели традиционно использовались в контексте международной торговли для оценки двусторонних торговых потоков между страной i и страной j , хотя их можно использовать для моделирования любых потоков между двумя странами. Основная предпосылка заключается в том, что эти потоки зависят от размера экономики каждой страны и расстояния между ними, по аналогии с массой и расстоянием в законе всемирного тяготения Ньютона, отсюда и название модели.

$$F_{ijt} = G \times \frac{M_{it}M_{jt}}{D_{ij}} \quad (1)$$

Формула (1) иллюстрирует гравитационную модель в ее простейшей форме, где торговые потоки из страны i в страну j в момент времени t , обозначенные F_{ijt} , представлены константой G , экономические размеры стран i и j обозначены символами M_{it} и M_{jt} соответственно, а D_{ij} обозначает расстояние между странами i и j . В целях эконометрического моделирования эта формула преобразуется с помощью натурального логарифма, чтобы получить «очень простую и, следовательно, привлекательную» (Cassetta et al., 2014: 7) эконометрическую формулу:

$$\log F_{ijt} = g + \beta_1 \log M_{it} + \beta_2 \log M_{jt} - \beta_3 \log D_{ij} + \epsilon_{ijt} \quad (2)$$

Эту формулу можно расширить, чтобы она лучше соответствовала контексту оценки НФП, путем включения таких параметров, как уровень коррупции, банковская тайна, общий язык и т. д. С изменениями в спецификации модели метод оценки НФП на основе гравитационных моделей позволяет оценить нормальные торговые потоки между двумя странами и сравнить это расчетное значение с наблюдаемыми величинами. Отклонения от прогнозируемых уровней могут быть отнесены на счет НФП.

Преимущества

В то время как гравитационные модели показывают хорошие результаты в контексте двусторонней торговли, их использование для измерения НФП и отмывания денег менее обосновано. Тем не менее у этого подхода есть свои преимущества, в первую очередь это касается требований к данным. Для использования гравитационной модели НФП необходимы только общедоступные экономические и географические данные, а также некоторые специфические для того или иного региона данные, такие как уровень коррупции. Необходимо провести дополнительные исследования, чтобы подтвердить их полезность применительно к НФП, но этот подход может быть привлекательным в качестве отправной точки для стран, не имеющих других типов данных.

Ограничения

Результаты гравитационных моделей являются полностью оценочными, без попыток прямого измерения НФП или включения каких-либо точных сведений о них. Это потенциально ограничивает их полезность для получения индикативных данных. Более того, при некоторых видах применения этого подхода делается попытка моделировать потоки на макроуровне, что затрудняет разбивку по конкретным секторам, а также ограничивает их полезность для формирования политики.

Сферы применения

Учитывая ограничения гравитационных моделей, их можно использовать для сравнения или подтверждения достоверности результатов других методов измерения НФП. При наличии микроданных эти модели могут дать подробную информацию, как, например, исследование трансграничных банковских переводов в Италии в тематическом исследовании 5.1 в материалах ЮНКТАД (2021: Background documents: Case studies) или применение гравитационной модели в отношении иностранных ценных бумаг, принадлежащих Каймановым Островам (тематическое исследование 6.3 в материалах ЮНКТАД (2021: Background documents: Case studies)).

4.3.1 Метод № 5: показатель незадекларированных офшорных активов

В данной главе рассматриваются некоторые методы, которые использовались различными авторами для измерения НФП, источником которых являются незадекларированные активы в офшорных зонах.

Показатель незадекларированных офшорных активов, описанный в работе Cobham and Janský (2020), представляет собой метод «сверху вниз», призванный оценить уклонение физических лиц от уплаты налогов в офшорных зонах. Для этого измеряется избыточная стоимость активов граждан, задекларированных по странам-партнерам, по отношению к стоимости, задекларированной гражданами для целей налогообложения.

Этот показатель рассчитывается по каждой территории, например по стране. Это означает, что для некоей конкретной страны А сначала рассчитывается сумма активов граждан страны А, которые, по имеющимся данным, находятся во всех других странах. Затем эта сумма сравнивается с суммой активов, задекларированных гражданами страны А как находящиеся во всех этих странах. Разница представляет собой сумму незадекларированных активов. Финансовые учреждения обязаны подтвердить гражданство владельцев счетов. В то же время этот показатель требует, чтобы налоговые органы агрегировали данные о самостоятельном декларировании гражданами своих находящихся за рубежом активов для сравнения.

Расчет данного показателя прост и основан на его определении как превышение стоимости активов граждан страны i , заявленных к хранению в странах j , над стоимостью, заявленной гражданами страны i :

$$\phi_i = \sum_j \beta_{j,i} - \alpha_i \quad \text{Уравнение (41)}$$

где:

ϕ_i ... незадекларированные активы граждан страны i ;

$\beta_{j,i}$... сумма активов граждан страны i , которые, по сообщениям, находятся в стране j ;

α_i ... сумма активов, задекларированных гражданами страны i как находящиеся в других странах;
 $j = 1, \dots, n$, где $j \neq i$.

Исходные данные можно получить в БМР, где данные публикуются по местоположению. Данные представлены на годовом уровне, в виде запасов на конец года.

Ограничения

Несмотря на относительную простоту, этот метод имеет ряд концептуальных и практических ограничений. К концептуальным ограничениям относится следующее:

- этот показатель не способен разграничить разнообразные источники НФП, т. е. результаты включают активы, полученные не только в результате уклонения от уплаты налогов, но и в результате другой незадекларированной (в том числе незаконной) деятельности; поэтому существует высокий риск двойного счета, если результаты будут объединены с другими оценками «снизу вверх», например с оценками НФП, связанных с наркотиками;
- понятие «актив» (или «богатство») относится к показателю запасов, в то время как НФП — по определению — является показателем потока;
- показатель фокусируется только на той части НФП, которая покидает анализируемую страну или находится за ее пределами, следовательно, связан только с исходящими НФП;
- используется понятие гражданства, хотя оно не всегда подразумевает налоговые обязательства. Налоговые органы и национальные регуляторы могут по-разному трактовать двойное гражданство или определять налоговое резидентство, т. е. резидентство для целей налогообложения. Так называемые программы «гражданство за инвестиции» могут затушевывать оценку уклонения от уплаты налогов физическими лицами. Используя данные о зарубежных банковских вкладах, Лангенмайр и Зыска (Langenmayr and Zyska, 2020) пришли к выводу, что вклады в налоговых гаванях увеличиваются после того, как страна начинает предлагать программу «гражданство за инвестиции», что является косвенным доказательством того, что эти программы используются лицами, уклоняющимися от уплаты налогов.

Практические статистические проблемы связаны с общим объемом и наличием данных, а также с сопоставимостью результатов между странами. Несмотря на то что данные БМР на настоящий момент считаются наиболее согласованными доступными для этой цели данными, согласно работе Cobham и Janský (2020), этот источник имеет ограничения по охвату стран. Кроме того, некоторые классы активов (например, произведения искусства, недвижимость или криптовалюты) не рассматриваются. К тому же в ряде случаев страны не облагают налогами ценности, хранящиеся за рубежом (а напротив, полученные за границей доходы), что существенно ограничивает базу данных для применения данного метода.

Основываясь на оценке запасов незадекларированных активов, показатель запасов необходимо преобразовать в показатель потока. Теоретически это можно сделать, взяв разницу двух последующих измерений запасов, достаточно близких по времени, чтобы они могли отразить все (или большинство) потоков, имевших место между двумя периодами оценки. Кроме того, в первую очередь необходимо рассматривать изменения в стоимости активов, прежде чем относить их к НФП. Рост богатства можно оценить через прирост капитала, но данный метод не позволяет учесть потребление богатства.

Преодоление ограничений

Как уже упоминалось, существуют две важные методологические проблемы, которые необходимо решить в связи с измерением НФП по описанной выше методологии, а именно:

1. этот показатель оценивает только активы, находящиеся за рубежом, в результате оттока средств (относится **только к исходящим НФП**);
2. этот показатель измеряет активы, т. е. **запасы**, и не относится к потокам.

Сначала мы рассмотрим **вторую проблему**. Для получения величины **потоков** (исходящих НФП) на основе этого показателя для данного года t нам необходимо рассчитать этот показатель в уравнении (41) также для предыдущего периода $t-1$. Если допустить, что разница в двух последовательных величинах запасов может быть отнесена к потокам, то такая разница может служить мерой соответствующих НФП. Рекомендуется, чтобы эти два периода оценки (t и $t-1$) были достаточно близки по времени, чтобы потоки, идущие в противоположных направлениях между этими двумя периодами, не сальдировались, что приводило бы к оценке чистых исходящих потоков, а не общего объема исходящих НФП.

Прирост капитала в офшорной юрисдикции, если он не учитывается, будет приравниваться к НФП⁶¹. Последнее, однако, можно рассчитать, включив фактор рыночной оценки офшорных активов, обозначенный v_i . Таким образом, потоки активов, находящихся за рубежом у граждан страны i в период t , рассчитываются как:

$$\text{Поток}_{i,t} = \phi_{i,t} - \phi_{i,t-1} (1 + v_i) \quad \text{Уравнение (42)}$$

Для определения годовых темпов роста активов, отраженных в величине v_i , можно использовать мировой индекс цен MSCI (MSCI, 2023).

Если эти потоки из уравнения (42) положительны, то, согласно допущению, граждане страны i переводят активы за границу, не заявляя об этом национальным органам, даже несмотря на то, что они могут полностью выполнять требования юрисдикции страны назначения. Здесь проблема заключается в том, что увеличение может относиться к приросту капитала от офшорных активов, а уменьшение — указывать на их потребление. Кроме того, некоторые офшорные активы могут подпадать под ограниченные требования к отчетности, при которых гражданин не обязан сообщать о хранящихся за рубежом активах. Страны пробного применения метода могут рассмотреть способы корректировки некоторых из этих ограничений. В отсутствие коррекции указанных выше проблем мы можем лишь предположить, что положительный результат уравнения (42) соответствует исходящим НФП, осуществляемым гражданами (для страны i в момент времени t):

$$\text{Исходящие НФП}_{i,t} = \max(0, \text{поток}_{i,t}) \quad \text{Уравнение (43)}$$

⁶¹ Так же обстоят дела и с потреблением активов, хотя не совсем понятно, как это повлияет на расчет потоков за каждый период; скорее, это может оказывать более конкретное влияние на оценку надлежащей стоимости начальных запасов.

Если же потоки отрицательны, это говорит лишь о том, что незадекларированные активы стали «менее незадекларированными» — будь то в результате улучшения отчетности или выявления либо преобразования активов в фазу потребления или в другую форму капитала. Мы не можем рассматривать отрицательные потоки (определяемые уравнением (42)) как входящие НФП в страну i .

Что касается решения **первой из вышеупомянутых проблем**, то для определения входящих НФП необходимо изучить и суммировать зеркальное отражение всех стран j по отношению к стране i . Здесь также возникают методологические и практические (доступность данных) ограничения.

Без четкой концепции, подкрепляющей измерение входящих и исходящих НФП, использование этого показателя ограничено только исходящими НФП. В отсутствие лучших альтернатив и конкретных примеров применения этого показателя он по-прежнему предлагается для экспериментального применения и требует дальнейшей доработки, а также развития методологии и повышения доступности данных.

Альтернативные подходы

Более поздние стандарты и законодательные инициативы, направленные на борьбу с уклонением от уплаты налогов и повышение налоговой прозрачности, включают, в частности, Общий стандарт отчетности ОЭСР (CRS). Данные CRS могут оказать существенную поддержку в измерении НФП, полученных с нарушением налогового законодательства. Важный способ применения этого актуального источника данных для оценки НФП был опробован ОЭСР в Южной Африке (OECD, 2022). Обзор этого способа применения представлен во вставке 5.

Вставка 5 Оценка соблюдения налогового законодательства и незаконных финансовых потоков в Южной Африке

Предложенный ОЭСР (2022) метод измерения НФП, источником которых являются офшорные активы, полученные с нарушением налогового законодательства, предусматривает альтернативный структурированный подход «снизу вверх», основанный на подробных микроданных налоговых проверок или налоговых деклараций физических лиц, что позволяет преодолеть некоторые из проиллюстрированных выше ограничений. Данный метод, принятый ОЭСР для случая Южной Африки, позволяет количественно оценить масштабы активов, полученных с нарушениями налогового законодательства и хранящихся за рубежом (резидентами ЮАР), и вывести сумму НФП, связанную с перемещением таких активов. Он в высшей степени зависит от специфики страны, поскольку опирается на информацию, полученную в результате принятия специальных законов и программ, таких как программы добровольного раскрытия информации (ПДРИ) и соглашения об обмене информацией (например, автоматические системы идентификации (EOI)). Новизна подхода также заключается в использовании микроданных из систем информации о кредитах (CRS) — более детального и специфического для каждой страны источника данных об активах, которыми владеют за рубежом отдельные налогоплательщики. Использование административных микроданных имеет преимущества перед исследованиями, сосредоточенными на ошибках и пропусках в глобальной макроэкономической статистике, что чревато риском смешивания оценок НФП с ошибками измерения, а также перед данными обследований/опросов, которые часто страдают от погрешностей малой выборки или ошибок формирования выборки.

Исходные данные

В этом методе используется анонимная индивидуальная налоговая отчетность южноафриканских налогоплательщиков. Данные включают в себя информацию о различных источниках налогооблагаемого дохода, налоговые декларации о доходах от иностранных инвестиций и подробные данные от участников ПДРИ и Специальной программы добровольного раскрытия информации (СПДРИ), а также данные об информации, которой обмениваются в рамках CRS. В частности, используются три основных типа данных.

1. **Данные о подоходном налоге с физических лиц из информационной панели Налоговой службы Южной Африки SARS-NT**, дающие полное представление о распределении налогооблагаемого дохода налогоплательщиков в Южной Африке. Данные о доходах от иностранного капитала представлены в

разбивке по источникам дохода, а именно по доходам от процентов, дивидендов или прироста капитала, вложенного за рубежом и внутри страны.

2. **Информация, собираемая в рамках южноафриканских ПДРИ и СПДРИ.** Анонимизированный набор данных СПДРИ, составленный в основном из заявлений, поданных налогоплательщиками самостоятельно, позволяет получить полную информацию обо всех индивидуальных заявлениях на участие в программе СПДРИ в течение всего периода ее действия. Стоит отметить, что в случае с Южной Африкой в таких программах не могут участвовать лица, в отношении которых налоговая служба уже проводит ревизионную проверку или расследование.
3. **Данные, обмен которыми осуществляется в рамках CRS** и которые представляют собой агрегированные данные о финансовых счетах, полученные иностранными юрисдикциями, участвующими в CRS. Эти данные представляют доказательства наличия финансовых счетов у южноафриканских налогоплательщиков за рубежом. Помимо общей суммы активов, вложенных в эти счета, в наборе данных также содержится информация о юрисдикции регистрации счета, различных типах счетов, таких как банковские депозиты или инвестиционные счета, а также о платежах на эти счета за период передачи данных. В этом смысле данные CRS являются весьма мощным инструментом для оценки активов резидентов за рубежом, о которых, возможно, ранее не сообщалось в отчетности.

Основными учреждениями, предоставляющими такие данные, является Налоговая служба Южной Африки (SARS) — местный налоговый орган, располагающий данными обо всех южноафриканских налогоплательщиках, и Южноафриканский резервный банк (SARB), чей департамент финансового надзора сотрудничает с SARS в области ПДРИ.

Пошаговое применение

С учетом того что источником НФП могут быть активы, ранее находившиеся за границей до начала процесса сбора и оценки данных, данный метод позволяет оценивать как текущие, так и прошлые активы, находящиеся за границей и связанные с нарушениями налогового законодательства, капитализируя их по соответствующей ставке доходности конкретных активов.

1) Оценка прошлых зарубежных активов, полученных с нарушением налогового законодательства

В Южной Африке расчетный объем зарубежных активов, полученных с нарушением налогового законодательства, представляет собой сумму всех отдельных иностранных потоков, заявленных в новых налоговых декларациях (проценты, дивиденды, прирост капитала), капитализированных по соответствующей ставке доходности конкретных активов. Для этого этапа используются подробные и высококачественные данные из информационной панели **SARS-NT**.

2) Оценка полученных с нарушением налогового законодательства зарубежных активов, хранящихся в международных финансовых центрах (МФЦ)

После очистки обменных данных CRS производится агрегирование общего объема зарубежных активов, хранящихся в МФЦ. Из 47 юрисдикций МФЦ, указанных в работе O'Reilly, Parra Ramirez и Stemmer (2021), 37 сообщают об активных счетах властям ЮАР. Агрегированные остатки на счетах МФЦ умножаются на оценку вероятности нераскрытия информации об офшорных счетах размером 60–80 процентов, которая основана на научных публикациях и данных SARS. Наконец, оценочная сумма активов в МФЦ сравнивается с суммой активов, задекларированных в юрисдикциях участников СПДРИ.

3) Оценка НФП на основе предполагаемого запаса зарубежных активов, полученных с нарушением налогового законодательства

Предполагается, что ранее не задекларированные офшорные активы являются вероятным результатом исходящих финансовых потоков прошлых лет. Допущения о продолжительности ежегодных исходящих потоков и норме годовой доходности этих потоков за границей приняты на основе научных публикаций и анализа данных по ЮАР: для капитализации активов используется средняя реальная доходность зарубежных активов на уровне около 5 процентов; средние значения — 10-летний период владения и 5–7 процентов годовых.

Результаты

По оценкам исследования, за последнее десятилетие из Южной Африки в виде НФП ежегодно уходило от 3,5 до 5 млрд долл. США. В результате незадекларированные офшорные активы, хранящиеся в МФЦ, оцениваются в 40–54 млрд долл. США на основе данных, полученных в рамках CRS в 2018 году.

Ограничения

- Данный метод позволяет оценить только исходящие НФП.
- Метод учитывает хранящиеся за рубежом незадекларированные офшорные активы южноафриканских налогоплательщиков в качестве приблизительного показателя общего объема исходящих из Южной Африки НФП. Этот факт имеет два следствия: I) богатство, которое является мерой измерения запасов, не может напрямую использоваться для приблизительной оценки НФП, т. е. служить мерой измерения потока. НФП не являются показателем чистых потоков (в данном конкретном случае — исходящих), но измерение должно учитывать все возможные операции со средствами, покидающими страну в любой момент времени, независимо от того, каков чистый баланс на конец оцениваемого периода; II) незадекларированные офшорные богатства могут формироваться в результате операций, связанных с уклонением от уплаты налогов на доходы от законной деятельности, а также другие налогооблагаемые доходы. Некоторые из таких доходов могут быть получены за счет отмывания доходов от преступлений.
- Что касается источников данных, то данные CRS имеют несколько существенных ограничений. Несмотря на широкий географический охват, не все крупные юрисдикции участвуют в CRS. К ним относятся, например, Соединенные Штаты Америки, где действует свой собственный стандарт обмена информацией, а именно Закон о налогообложении иностранных счетов (FATCA). Данные CRS также содержат информацию только по финансовым счетам; другие формы хранения богатства, такие как недвижимость, предметы искусства или криптоактивы, в настоящее время не подпадают под его действие, если только доходы от их продажи не были зачислены на счет, подлежащий отчетности.
- Данные взяты из самостоятельно заполненных налоговых анкет, поэтому возможно занижение данных или полное отсутствие информации о движении доходов, особенно если вероятность проверки налоговыми органами невелика.
- Что касается методов, то, несмотря на широкий охват зарубежных счетов в данных CRS, оценка активов, ранее накопленных с нарушением налогового режима, требует ряда важных допущений.
 - Анализ основан на ключевом допущении того, что офшорные активы преимущественно находятся в юрисдикциях МФЦ, как было указано ранее в работе O'Reilly, Parra Ramirez и Stemmer (2021). Кроме того, даже если предполагается, что ранее скрытые офшорные активы хранились в МФЦ, активы, инвестированные в эти юрисдикции, при этом не обязательно были получены с нарушением налогового законодательства.
 - Исходя из данных научных публикаций, предполагающих, что уровень инвестированных в МФЦ активов, полученных с нарушением налогового законодательства, варьируется в диапазоне от 60–80 процентов (Pellegrini et al., 2016) до 85–95 процентов, по данным Alstadsæter, Johannesen и Zucman (2018) и Сената США (2014), все оценки находящиеся за рубежом активов представлены с допущением того, что все показатели нарушений налогового законодательства в прошлом находились в пределах 60–80 процентов.
 - Средние значения — это 10-летний период владения и 5–7 процентов годовых, независимо от того, куда и как были инвестированы эти капиталы.

Преодоление ограничений

Несмотря на некоторые ограничения, подход ОЭСР к измерению НФП, источником которых являются незадекларированные офшорные активы, предлагает весьма ценные элементы, которые стоит опробовать в более широкой группе стран со схожим законодательством, доступностью данных и расширенными соглашениями о межстрановом и внутривострановом сотрудничестве. Детализация источников данных и используемый подход «снизу вверх» могут использоваться странами для того, чтобы сосредоточить анализ на отдельных источниках незадекларированных офшорных активов и помочь в проведении дальнейших расследований налоговыми и правоохранительными органами. Достаточно высок потенциал для точного и целенаправленного формирования политики на основе фактических данных и более эффективных стратегий мобилизации ресурсов.

Предлагается несколько стратегий, позволяющих преодолеть некоторые из перечисленных выше ограничений и обеспечить более тесное соответствие «Концептуальной основе» и определению показателя 16.4.1 ЦУР. Они перечислены ниже, и, хотя на данном этапе носят теоретический характер, тем не менее способны предложить хорошие возможности для дальнейшего тестирования рассматриваемого подхода, включая:

- I. переход от измерения запасов к измерению потока: на этапе, указанном в пункте 2 (очистка данных CRS, в том числе удаление дубликатов, которые могут исказить оценки), следует рассматривать все многочисленные переводы средств через CRS по одному и тому же счету;
- II. рассмотрение возможности включения заявок на участие в ПДРИ (СПДРИ), которые были отклонены из-за того, что заявители находятся под следствием. Если имеются данные расследований, то они могут подсказать, какие предикатные преступления связаны с отклоненными декларациями;
- III. рассмотрение возможности применения персонализированных ставок доходности по зарубежным активам в зависимости от того, где хранятся активы, их вида (наличные средства, акции и т. д.) и срока (шаг 3);
- IV. рассмотрение возможности применения специальных показателей соблюдения налогового законодательства, основанных на результатах крупномасштабных систематических налоговых проверок, проводимых в стране, по возможности на ежегодной основе и с разбивкой по группам доходов. Также можно провести специальный анализ по политически значимым лицам (ПЗЛ).

4.3.2 Метод № 6: потоки офшорных финансовых активов по странам

Концепция и допущения

Как и в случае предыдущего метода, этот метод основное внимание уделяет ценностям, которые находятся во владении физических лиц за пределами их стран и о которых они не сообщают в налоговые органы стран, резидентами которых являются. Этот метод осуществляется «сверху вниз». Предлагаемая здесь оценка офшорных финансовых активов в разбивке по странам представляет собой трехэтапный подход к оценке международного уклонения от уплаты налогов физическими лицами в разбивке по странам, как представлено в материале Европейской комиссии (2019). Предлагаются следующие шаги или этапы:

- a) оценка на глобальном уровне офшорных финансовых активов с акцентом на **глобальный уровень дисбаланса между международными портфельными обязательствами и активами**; поскольку эти расхождения могут быть с большей вероятностью вызваны ошибками измерений в международной статистике инвестиций, нежели незаконной деятельностью, их необходимо проверять с привлечением экспертов в данной области, прежде чем приступить к применению метода. Тематическое исследование 6.1 в материалах ЮНКТАД (2021: Background documents: Case studies) иллюстрирует, как центральный банк Франции выявляет скрытые активы в виде ценных бумаг в платежном балансе;
- b) разбивка данных по странам проживания владельца активов и по МФЦ, проведенная с использованием данных об офшорных банковских депозитах для распределения оценочной глобальной суммы офшорных активов по каждой отдельной стране проживания их владельцев и по МФЦ;
- c) оценка международного уклонения от уплаты налогов в разбивке по странам лишь частично применяется в «Методологическом руководстве» для учета НФП, в котором сначала применяется коэффициент нарушения налогового законодательства в отношении офшорных богатств, после чего для определения уровня незаконных потоков показатель запасов преобразуется в показатель потока. Этот шаг позволяет измерить прирост капитала, но не потребление богатства; и он дает основания только для оценки оттока исходящих, но не входящих НФП.

Применительно к налоговым и коммерческим НФП недостатком данного метода является также то, что он объединяет в рамках этой категории другие категории НФП, в частности ставшие результатом преступной деятельности (для получения дохода за рубежом или сокрытия доходов от преступлений или коррупции).

Еще один важный момент связан с проблемами привязки вкладов к их происхождению: различные механизмы ухода от проверки, например подставные компании, не позволяют напрямую оценить долю владения незадекларированными офшорными ценностями. Такие механизмы обычно находятся в МФЦ, а не в стране

проживания фактического владельца (владельцев), что приводит к ошибочному отнесению банковских депозитов к МФЦ вместо страны фактического владельца.

Преодоление ограничений

Основным недостатком практического применения метода является доступность данных. Таким образом, для получения результатов по этому методу необходимо принять несколько допущений. Также требуется допущение о разделении офшорных активов на депозиты и портфельные инвестиции, предположительно в пропорции 25–75 процентов. Важнейшее допущение также связано с 75-процентным показателем нарушения налогового законодательства. По данным Европейской комиссии (2019), значительная часть офшорных активов с большой вероятностью не находит отражения в налоговых декларациях. Эти допущения могут нуждаться в постоянной проверке и калибровке.

Охват активов также ограничен: учитываются только портфельные активы и банковские депозиты, в то время как другие классы активов (объекты недвижимости, произведения искусства, договоры страхования жизни, наличные деньги и криптовалюты) не включены.

Исходные данные

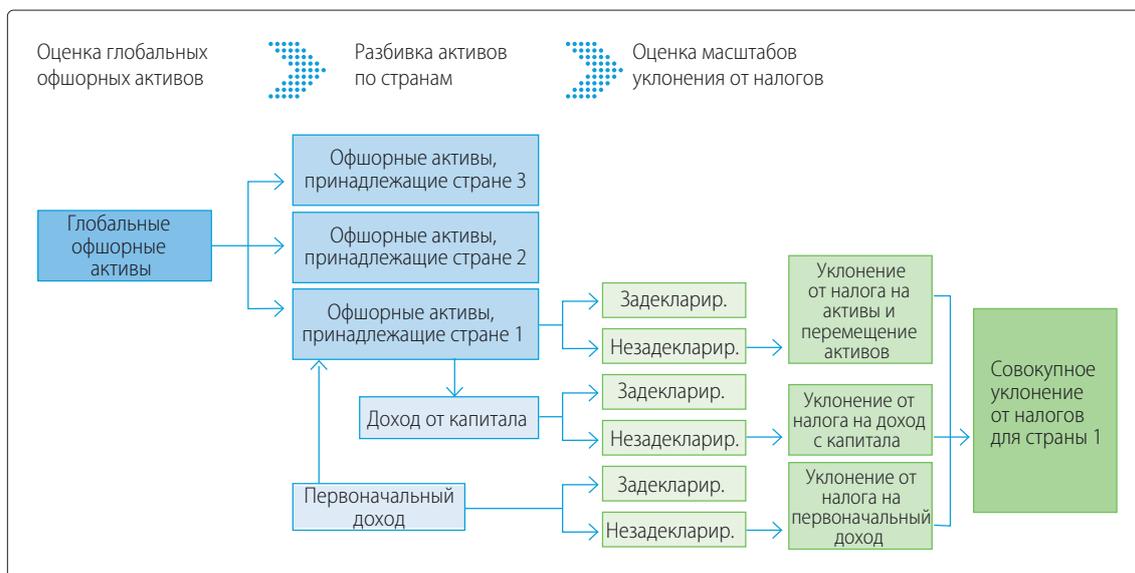
Исходные данные хранятся в различных международных базах данных и содержатся в статистике по международным портфельным ценным бумагам и иностранным банковским депозитам. Надежные глобальные данные о портфельных ценных бумагах содержатся в трех общемировых базах данных: Координированное обследование портфельных инвестиций МВФ (CPIIS), Международная инвестиционная позиция МВФ (IIP) и база данных «Внешнее богатство государств» (External Wealth of Nations) Mark II (EWN). Они имеют свои ограничения, прежде всего в отношении охвата стран.

Центральный банк Швейцарии публикует подробную статистику по банковским депозитам, портфелям акций, облигаций и долям взаимных фондов, которыми швейцарские банки управляют от имени иностранцев. Данные по иностранным депозитам взяты из страновой банковской статистики БМР, что связано с ограничениями в отношении охвата, конфиденциальности и со сложностью проведения различий между физическими и юридическими лицами.

Расчет

Данный метод применяется в три этапа, в соответствии с изначальным трехшаговым подходом Европейской комиссии (2019).

Рисунок 21 Трехшаговый подход к оценке уклонения от уплаты налогов физическими лицами



Источник: Европейская комиссия (2019).

1. Оценка глобальных офшорных финансовых активов

Во-первых, делается допущение о том, что находящиеся в офшорах финансовые активы физических лиц (домохозяйств) состоят из: i) портфельных активов; и ii) банковских депозитов (*Deposits*), а именно:

$$offFinW_{G,t} = offPFW_{G,t} + Deposits_{G,t} \quad \text{Уравнение (44)}$$

где:

$offFinW_{G,t}$... глобальная (G) сумма офшорных финансовых активов на момент времени t ;

$offPFW_{G,t}$... глобальная (G) сумма офшорных портфельных активов на момент времени t ;

$Deposits_{G,t}$... глобальная (G) сумма офшорных банковских депозитов на момент времени t .

Для оценки (i) глобальной суммы офшорных портфельных активов, которыми владеют физические лица, берется глобальное превышение международной позиции портфельных обязательств (*liabilities*) над международной позицией портфельных активов (*assets*):

$$offPFW_{G,t} = \sum_i IPFLiabilities_{i,t} - \sum_i IPFassets_{i,t} \quad \text{Уравнение (45)}$$

где:

$offPFW_{G,t}$... глобальная (G) сумма офшорных портфельных активов на момент времени t ;

$IPFLiabilities_{i,t}$... международная позиция портфельных обязательств для страны i на момент времени t ;

$IPFassets_{i,t}$... международная позиция портфельных активов для страны i на момент времени t .

В материалах Европейской комиссии (European Commission, 2019, Appendix 1) перечислены соответствующие и необходимые корректировки данных для оценки глобальных портфельных активов и обязательств.

Далее для оценки (ii) офшорных банковских депозитов в МФЦ, следуя процедуре Европейской комиссии (2019), делается допущение о том, что 25 процентов финансовых активов хранится в виде депозитов, а остальные 75 процентов — в виде портфельных ценных бумаг. Таким образом:

$$\text{Депозиты}_{G,t} = \text{offPFW}_{G,t} * \frac{25}{75} \quad \text{Уравнение (46)}$$

2. Разделение глобальной суммы офшорных финансовых активов по странам владения и по МФЦ

На втором этапе глобальная сумма офшорных финансовых активов, полученная на первом этапе, разбивается по странам владения и по МФЦ.

Во-первых, проводится оценка разбивки по странам владения с использованием в качестве косвенного показателя доли владения иностранными депозитами физическими лицами в МФЦ (см. European Commission, 2019). Эти данные берутся из страновой банковской статистики БМР, которая, однако, не проводит различий между зарубежными депозитами физических и юридических лиц. Однако в последнее время все чаще появляются данные с разбивкой по контрагентам, владеющим банковскими депозитами. Корректировки сделаны на основании допущения, что страна с большим объемом исходящих ПИИ (по отношению к ВВП) должна иметь большую долю исходящих корпоративных депозитов, и наоборот, как представлено в тематическом исследовании 6.2 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies). Эти данные, вероятно, будут доступны НСУ.

Вторым шагом на этом этапе является разбивка по МФЦ. Офшорные активы в каждом МФЦ оцениваются либо путем анализа данных Швейцарского национального банка (SNB) по швейцарским МФЦ, либо путем анализа данных БМР для дополнения оценки.

3. Оценка НФП на основе офшорных активов с использованием показателя нарушения налогового законодательства

На заключительном этапе производится оценка НФП, которая основывается на установленном показателе нарушения налогового законодательства в 75 процентов и применяется ко всем офшорным активам физических лиц, оцененным на предыдущем этапе. Важнейшее допущение строится на расчете потоков из оценочных запасов активов: поток в данном году рассчитывается как разница суммы офшорных активов текущего и предыдущего годов (аналогично методу в разделе 4.3.1). Чтобы учесть возможность того, что рост объема активов от года к году может быть обусловлен ростом стоимостной оценки портфельных активов (а не тем, что были сделаны дополнительные инвестиции или имел место приток средств), учитываются такие эффекты рыночной оценки. При применении коэффициента колебания рыночной цены активов в данном году v_t поток (flow) активов для страны i на момент времени t рассчитывается следующим образом:

$$\text{Поток}_{i,t} = \text{offFinW}_{i,t} - \text{offFinW}_{i,t-1} * (1 + v_t) \quad \text{Уравнение (47)}$$

Для определения годовых темпов роста активов, отраженных величиной v_t , используется мировой ценовой индекс акций MSCI (MSCI, 2023).

Если эти потоки положительны, значит, граждане страны i выводят активы из своей страны. Применяя показатель нарушения налогового законодательства r_n , мы получаем исходящие НФП как:

$$\text{Исходящие НФП}_{i,t} = \max(0, \text{поток}_{i,t}) * r_n \quad \text{Уравнение (48)}$$

С другой стороны, когда объем активов от одного периода к другому уменьшается, отрицательная величина исходящих НФП не отражает величину входящих НФП. Для расчета входящих НФП потребуется «зеркальное отражение», т. е. расчет для всех других стран их соответствующих исходящих НФП, но только конкретно для данной

страны, входящие потоки которой изучаются. Их положительная сумма будет представлять собой входящие НФП исследуемой страны. При этом, однако, учитывая нынешний уровень доступности данных, определяющий также первый этап представленной методологии, такой расчет нецелесообразен.

Последние по времени результаты применения этого метода с новыми, обновленными источниками данных можно найти в работе Maga and Marshall (готовится к публикации), посвященной применению метода для измерения таких НФП для отдельных стран Азии, — см. также тематическое исследование 6.5 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies).

4.4 МНОГОУРОВНЕВАЯ КЛАССИФИКАЦИЯ МЕТОДОВ И ДРУГИХ ПОДХОДОВ

Предложенные в предыдущих подразделах методы измерения налоговых и коммерческих НФП предоставляют национальным ведомствам инструменты для выбора и применения отдельных методов для измерения конкретных подтипов налоговых и коммерческих НФП. Полезным инструментом для поддержки выбора могут стать информационные бюллетени о методах. Они содержатся в онлайн-овых приложениях к «Методологическому руководству» (UNCTAD, 2021: Background documents). В то время как вопрос о том, как объединить результаты применения методов, измеряющих махинации со счетами торговых операций и выведением прибыли из-под налогообложения (например, метод № 1 и метод № 3), в единый показатель НФП в соответствии с требованиями к распространению данных по показателю 16.4.1 ЦУР, рассматривается в главе 5, вопрос, рассматриваемый здесь, касается выбора метода среди предложенных в рамках определенного подвида, например какой метод выбрать — № 1 или № 2.

Решение о том, какой метод использовать в рамках определенной группы методов, например, для измерения НФП, источником которых являются махинации со счетами в торговле, будет в первую очередь определяться факторами доступности данных и возможностей статистических служб. Поскольку была предложена пара методов, призванных учесть или отразить эти различные национальные условия, национальным службам рекомендуется руководствоваться указаниями, представленными в главе 3.4.4, т. е., по возможности, применять метод, относящийся к уровню 1; и далее, при необходимости, доработать классификацию. Используя критерии и систему оценки (см. в UNCTAD (2021: Background documents)), каждый из методов должен пройти оценку на национальном уровне, поскольку национальные условия будут диктовать распределение баллов и оценку. В любом случае, учитывая общие характеристики и концепции методов, следует придерживаться указанных ниже общих рекомендаций (см. также конкретные оценки в соответствующих приложениях в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents)).

1. Махинации со счетами в торговых операциях:

- a. **Метод № 1** классифицируется как метод **уровня 3** (метод последней инстанции). В первую очередь это обусловлено практическими ограничениями в полном и всестороннем применении «плюсовой» части метода МСП+, требующей детальной и тщательной, зачастую индивидуальной проверки источников данных для выявления истинных причин наблюдаемых расхождений в двусторонних торговых потоках. При первоначальном применении с использованием агрегированных данных, имеющихся на международном уровне, этот метод служит для первичного анализа рисков, выявляя области с серьезными торговыми расхождениями, которые требуют более глубокого анализа.
- b. **Метод № 2** классифицируется как метод **уровня 1** (предпочтительный метод). Он основан на данных на уровне отдельных операций и, несмотря на ряд ограничений, обеспечивает достаточный и детальный подход к измерению НФП.
- c. Если страна располагает таможенными данными по операциям с низким уровнем непредставления отчетности и хорошим потенциалом для анализа этих данных, то метод № 2 или метод ценового фильтра (МЦФ) +, является естественным выбором в качестве метода первого уровня. В идеале данные должны использоваться на наиболее детализированном уровне, даже на уровне отдельных операций, для метода МЦФ+. Это важно для учета неоднородности продуктов и аспектов качества. Таможенные данные также должны включать описание товара, информацию об экспортерах и импортерах и т. д.
- d. Если таких обширных данных и высокого потенциала нет, то метод стран-партнеров (МСП) +, метод № 1, может стать лучшим первым вариантом. С другой стороны, требуется дополнительная работа по учету расхождений, не обусловленных НФП. В этом случае для устранения асимметрии статистических данных по торговле важное

значение имело бы двустороннее и международное сотрудничество статистических служб. Такие партнерства могут быть созданы в ходе экспериментального тестирования для обмена накопленным опытом.

2. Выведение прибыли из-под налогообложения:

- a. **Метод № 3** классифицируется как метод **уровня 3** (метод последней инстанции). Из-за значительных ограничений в наличии данных и необходимости принятия ряда допущений он требует значительных вводимых ресурсов и активного участия, а также использования эконометрического моделирования/регрессионного анализа для получения официальной статистики, что делает его положение относительно низким. Альтернативный вариант, представленный в рамках данного метода (см. вставку 3), также попадает в эту категорию, поскольку он больше подходит для анализа рисков.
- b. **Метод № 4** классифицируется как метод **уровня 2** (метод как запасной вариант). Поскольку этот метод опирается на источники данных, которые одновременно являются детализированными (микроданные) и в основном доступны в национальных статистических системах, он требует применения нескольких вариантов моделирования и допущений, но предлагает поэтапный подход, который может преодолеть некоторые ограничения на разных этапах. Низкая доступность данных в развивающихся странах, а также возможность «только» измерять либо входящие, либо исходящие НФП позволяют оценить этот метод в глобальном контексте ниже уровня 1.
- c. Если статистические службы располагают всеобъемлющими данными на уровне фирм с экономическими переменными, такими как добавленная стоимость, расходы на НИОКР, доля заработной платы в общих расходах и возможность привязки к международной торговле фирм по видам продукции и торговым партнерам (страна происхождения/назначения), а также информацией из реестра предприятий о ТНК, метод анализа ТНК по сравнению с сопоставимыми не являющимися ТНК компаниями (метод № 4) будет идеальным выбором. Было бы полезно провести дополнительные эксперименты с переменными, которые используются для сравнения. Этот метод потребует больше исходных данных и аналитических возможностей.
- d. Еще одним приемлемым вариантом может стать глобальное распределение прибыли и корпоративных налогов ТНК — метод № 3. Этот метод может применяться с использованием микроданных из СbCR, если они доступны; в качестве альтернативы некоторой отправной точкой для применения этого метода могут стать публикуемые ОЭСР сводные данные СbCR. Для применения этого метода на практике могут потребоваться допущения и изменения, специфические для конкретной страны, включая привлечение национальных экспертов.

3. Уклонение от уплаты налогов физическими лицами:

- a. **Метод № 5** классифицируется как метод **уровня 3** (метод последней инстанции). Из-за существенных ограничений в наличии данных и концептуальных проблем в отношении важных элементов, а именно идентификации потока, а также необходимости допущений этот метод относится к последнему уровню. Альтернативные виды применения (см. вставку 5) также нуждаются в допущениях для получения результата, хотя ситуация с доступностью данных в некоторых странах может быть несколько лучше.
- b. **Метод № 6** классифицируется как метод **уровня 3** (метод последней инстанции). В рамках этого метода проблема НФП рассматривается с глобальной точки зрения и разбивается по отдельным странам, что может ограничивать его применение национальными ведомствами. Недостаточность данных и значительные допущения, необходимые для проведения расчетов по этапам, повышают потенциальную ненадежность метода при его применении во многих странах и статистических системах.
- c. При наличии получаемых от налоговых органов детализированных данных о доходах и активах за рубежом метод индикатора потоков незадекларированных офшорных активов (метод № 5) является предпочтительным методом измерения международного уклонения физических лиц от налогообложения. Обмен данными между финансовыми учреждениями и налоговыми органами, в том числе трансграничный, может еще больше повысить надежность данного метода. Экспериментальное тестирование позволит выявить больше потенциальных возможностей применения метода, а также его ограничения в использовании данных.
- d. Оценка офшорных финансовых активов в разбивке по странам, или метод № 6, является подходящим запасным вариантом благодаря всеобъемлющему характеру охвата, достигаемому за счет объединения различных наборов данных, включающих портфельные активы и обязательства, а также банковские депозиты. Тем не менее допущения, лежащие в основе такого анализа, требуют тщательного рассмотрения. Чтобы обеспечить надлежащую международную сопоставимость результатов, необходимо проверить их устойчивость к допущениям.

Два метода для каждой из трех основных областей налоговых и коммерческих НФП позволяют гибко выбрать подходящий метод с учетом национальных возможностей, существующих источников данных и других методов, используемых в статистике, нормативно-правовой базы и других условий. Статистическим службам рекомендуется выбрать один или оба метода для применения. Это позволит сравнить осуществимость и надежность методов, а также накопить информацию о них. Статистическим службам также рекомендуется регулярно проводить углубленное исследование НФП, используя более ресурсоемкие методы, например, в базовом году, в сочетании с менее ресурсоемкими показателями динамики НФП за другие годы. Углубленное исследование может включать в себя дополнительный прямой сбор данных. В случае когда могут быть применены оба метода из пары (т. е. оба метода № 1 и № 2; или № 3 и № 4), их значения в целом могут быть использованы в качестве перекрестной проверки или сопоставления с эталонными значениями с учетом потенциальных различий в их охвате.

Помимо методов, описанных в этой главе, существует обширная литература и исследования по НФП, подготовленные не только научными и исследовательскими кругами, но и международными организациями и региональными комиссиями Организации Объединенных Наций. В них рассматриваются различные аспекты НФП, что позволяет получить обширные новые знания о НФП, их природе, процессе измерения и способах обоснования мер политики и процедур. С этой точки зрения, они являются бесценным вкладом в знания о НФП, хотя в некоторых аспектах их нельзя рассматривать непосредственно как методы статистического измерения показателя 16.4.1 ЦУР. Некоторые из альтернативных подходов или конкретных способов их применения упоминались или упоминаются в конкретных тематических исследованиях ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies). Другими примерами применения методов измерения НФП из разных источников также являются изучение НФП, генерированных махинациями со счетами в торговле в арабском регионе (тематическое исследование 1.6 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)) и конкретный случай серого реэкспорта в Азии в работе Maga et al. (2023) (тематическое исследование 1.8 в материалах ЮНКТАД (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)). Там же будут опубликованы и готовящиеся исследования, например работа ЭСКАТО по денежным переводам (ESCAP, готовится к публикации).

Тем не менее необходимо соблюдать осторожность, чтобы обеспечить соответствие «Концептуальной основе» и «Методологическому руководству», особенно с точки зрения обеспечения надежной и сопоставимой доказательной базы для обоснования политики. Кроме того, методы, представленные здесь и разработанные во всеобъемлющих рамках Целевой группы, обеспечивают их совместимость с несколькими статистическими системами, как указано в главе 2, и будут дополнительно обсуждаться в следующих главах.

5

ОТЧЕТНОСТЬ ПО ПОКАЗАТЕЛЮ 16.4.1 ЦУР

5.1 АГРЕГИРОВАНИЕ И ПЕРЕСЕЧЕНИЕ ПРИ ИЗМЕРЕНИИ НАЛОГОВЫХ И КОММЕРЧЕСКИХ НЕЗАКОННЫХ ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ

Конечной целью измерения НФП является составление оценок общего объема входящих и исходящих НФП (по отдельности), в соответствии с определением показателя 16.4.1 ЦУР. До последнего времени страны представляли оценки различных подтипов НФП. Поскольку все эти подтипы (уклонение от уплаты налогов, махинации со счетами в торговых операциях, коррупция и т. д.) относятся к разным явлениям, оценки проводятся с использованием различных методологий. Однако такие оценки не всегда могут дать совокупно исчерпывающие и взаимоисключающие результаты. Иными словами, при суммировании различных оценок НФП в одну общую оценку возникают две серьезные проблемы, а именно: 1) отсутствие информации, которое возникает, когда определенные методы не позволяют всесторонне оценить все агрегированные показатели, относящиеся к НФП, и 2) риск двойного учета, который возникает, когда в процессе агрегирования происходит пересечение измерений, полученных разными методами для одного и того же типа НФП (или их совокупности).

В настоящей главе представлены решения для агрегирования оценок различных (под)типов НФП, составлены карты всех возможных рисков, возникающих в результате двух вышеупомянутых проблем, и предложены стратегии, позволяющие минимизировать эти риски.

Здесь рассматриваются пять типов налоговых и коммерческих НФП, представленных в главе 2 (F1–F5, также см. ниже), и шесть методов их измерения, описанных в главе 4. Хотя в данном техническом документе основное внимание уделяется только налоговым и коммерческим НФП, в нем также упоминается преступная деятельность, что позволяет обсудить и рассмотреть возможные риски двойного учета и соответствующие оценки по всему спектру (под)видов НФП. Представленные соображения требуют дальнейшей доработки и совместной работы ЮНКТАД и УНП ООН над методологиями измерения всех (под)видов НФП, в том числе с проведением дополнительного пробного тестирования методологий, изложенных в настоящем техническом документе.

В этом контексте в таблице 11 представлена концептуальная матрица, которая связывает связанную с избежанием налогообложения и торговлей практику с методами измерения с учетом НФП, связанных как с получением доходов, так и с управлением доходами, и имеет следующую структуру.

Строки показывают восемь типов налоговых, коммерческих и криминальных НФП⁶²:

- (F1) перемещение активов;
- (F2) махинации со счетами;
- (F3) махинации с трансфертными ценами;
- (F4) перемещение долговых обязательств;
- (F5) перемещение активов и интеллектуальной собственности;
- (I1) деятельность нелегальных рынков;
- (I2) коррупция;
- (I3) деятельность по типу эксплуатации и финансирование преступности и терроризма.

Столбцы показывают восемь методов измерения:

- (M1) метод страны-партнера +;
- (M2) метод ценового фильтра +;
- (M3) глобальное распределение прибыли и корпоративных налогов;
- (M4) сравнение ТНК с не входящими в ТНК компаниями;
- (M5) индикатор незадекларированных офшорных активов;
- (M6) офшорные финансовые активы в разбивке по странам;

⁶² Под «НФП, связанными с преступностью» здесь понимаются НФП, связанные с нелегальными рынками, коррупцией и деятельностью по типу эксплуатации и/или финансированием терроризма. Хотя некоторые виды уклонения от налогообложения могут быть приравнены и к преступной деятельности, здесь они рассматриваются в группе незаконных налоговых и коммерческих практик.

- (М7) методы «снизу вверх» для оценки деятельности, связанной с преступностью⁶³;
- (М8) косвенный метод оценки управления НФП, источником которых является незаконная деятельность.

Ячейки в таблице 11 представлены в трех цветах, которые имеют следующее значение:

- фиолетовым цветом выделены случаи, в которых методы М1–М6 позволяют оценить различные типы налоговых и коммерческих НФП;
- синим цветом выделены случаи, когда методы М7 и М8 позволяют оценить различные типы НФП, связанных с преступностью;
- желтым цветом выделены случаи, в которых существует риск пересечения (двойного учета) между происхождением НФП (налоговые и коммерческие против преступных) и методом оценки соответствующего объема НФП.

Кроме того, серым цветом отмечены ячейки, которые не подходят для анализа в том смысле, что эти комбинации не могут встречаться на практике, например оценка получения дохода для потоков типа (F1) — перемещение активов.

Таблица 11 Матрица сопоставления налоговых и коммерческих НФП и методов их измерения (агрегированная версия)

Потоки и виды деятельности	Рамки ПД-УД	Методы							
		Получение дохода					Управление доходами		
		M1	M2	M3	M4	M7	M5	M6	M8
		Метод страны-партнера (МСП) +	Метод ценового фильтра (МЦФ) +	Глобальное распределение прибыли и корпоративные налоговые profits and corporate taxes	Сравнение ТНК с не входящими в ТНК компаниями	Методы «снизу вверх» для оценки деятельности, связанной с преступностью	Индикатор незадекларированных офшорных активов	Офшорные финансовые активы в разбивке по странам	Косвенный метод измерения НФП от дохода, определенного в рамках ПД
F1	Перемещение активов	РД							
F2	Махинации со счетами в торговле	ПД/УД							
F3	Махинации с трансфертными ценами	ПД/УД							
F4	Перемещение долговых обязательств	ПД/УД							
F5	Перемещение активов и интеллектуальной собственности	ПД/УД							
I1	Нелегальные рынки	ПД/УД							
I2	Коррупция	ПД/УД							
I3	Деятельность по типу эксплуатации и финансирование терроризма	ПД/УД							

Источник: авторские разработки.

⁶³ Хотя измерение НФП, связанных с преступностью, выходит за рамки настоящего технического документа, их включение в данную дискуссию имеет важное значение для общего и всеобъемлющего определения налоговых и коммерческих НФП в рамках совокупного объема НФП. Для простоты под обозначением «М7» включено несколько методов, например методы измерения НФП, источником которых являются незаконный оборот наркотиков, незаконный ввоз мигрантов, торговля людьми и т. п. Более подробную информацию см. в документе УНП ООН (UNODC, 2023).

Читая таблицу 11 по строкам, можно определить методы измерения НФП, связанных с получением доходов и/или управлением доходами, относящимися к каждому виду деятельности, порождающему НФП, а также выявить возможные пересечения, возникающие при агрегировании оценок, полученных с помощью различных методов. Другими словами, для каждого примера налоговой и коммерческой практики (или деятельности, связанной с преступностью), можно выявить различные методы, среди которых можно выбрать наиболее подходящий для измерения соответствующих НФП.

Читая таблицу 11 по столбцам, можно выявить различные НФП, которые могут быть оценены с помощью каждого метода. Здесь также подчеркиваются потенциальные случаи пересечения в измерении всех НФП. Иными словами, для каждого метода можно определить, какую типологию НФП можно оценить, таким образом устанавливая его «сферу охвата» в отношении требований к всеобъемлющей информации.

Для понимания проблем, связанных с агрегированием и возможным двойным счетом, возникающим из-за пересечения измерений, больше подходит подход чтения таблицы по столбцам. В принципе, исчерпывающее измерение НФП можно получить с помощью сочетания методов, обеспечивающих, чтобы каждая соответствующая ячейка в таблице 11 была отмечена фиолетовым или синим цветом в каждой строке. Другими словами, выбранное сочетание методов должно обеспечить охват измерением соответствующих потоков, возникающих в результате каждого вида деятельности.

Если посмотреть на таблицу 11, то можно увидеть, что следующие сочетания методов могут гарантировать исчерпывающее измерение НФП, связанных как с налоговой и коммерческой практикой, так и с незаконной деятельностью:

- методы М5 или М6 для измерения НФП, связанных с управлением доходами по категориям F1–F5;
- методы М1 или М2 для измерения НФП, связанных с получением доходов по категории F2;
- методы М3 или М4 для измерения НФП, связанных с получением доходов по категориям F3–F5;
- метод М7 для измерения НФП, связанных с получением доходов по категориям I1–I3;
- метод М8 для измерения НФП, связанных с регулированием доходов по категориям I1–I3.

Однако, несмотря на то что такое сочетание отвечает требованиям измерения для каждой соответствующей типологии налоговых и коммерческих, а также криминальных НФП, в оценках есть несколько случаев пересечения в измерениях (желтые ячейки), что препятствует простому суммированию различных измерений для получения всеобъемлющей оценки общей стоимости НФП.

В частности, значимыми являются следующие пересечения:

- (O1) Использование методов М1 или М2 для измерения НФП, связанных с получением дохода по категории F2, может привести к пересечению оценок, получаемых методами М7 для НФП, связанных с генерированием дохода по категориям I1–I3. Например, махинации со счетами в международной торговле могут скрывать операции, связанные с деятельностью нелегальных рынков (например, махинации со счетами на легальные товары для покупки/продажи запрещенных наркотиков, спрятанных в партии груза).
- (O2) Использование методов М5 или М6 для измерения НФП, связанных с управлением доходами по категории F1–F5, может привести к пересечению оценок, предоставляемых методом М8 в отношении НФП, связанных с управлением доходами по категориям I1–I3. Например, доходы от преступлений могут отмываться в офшорных финансовых центрах, где также хранятся активы, полученные в результате уклонения/избежания налогообложения, что уже отражено в оценках, составленных с помощью методов М5 или М6.
- (O3) Использование метода М8 для измерения НФП, связанных с управлением доходами по категориям I1–I3, может привести к пересечению оценок, получаемых методами М5 или М6 в отношении НФП, связанных с управлением доходами по категории F2. Действительно, есть данные об использовании махинаций со счетами для перевода криминальных доходов на легальные рынки.

Помимо выявления пересечений между группами методов, например при оценке НФП в результате махинаций со счетами в торговле (F2) с помощью методов М1 и М2, а также при использовании методов для уклонения от налогообложения физическими лицами М5 или М6, возможны пересечения при использовании указанных методов в рамках одной группы, т. е. при использовании методов М1 и М2. Например, национальные ведомства, используя методы М1 и М2 для оценки махинаций со счетами в торговле, сталкиваются с проблемой выбора, какую оценку по какому методу использовать — М1 или М2 или как обеспечить их совместимость. Более подробные рекомендации по этому вопросу см. в главе 4, где рассматриваются указанные методы. Аналогичная логика применима и к другим парам методов (в то время как здесь рассматриваются пересечения между парами методов).

Агрегирование оценок НФП с помощью проиллюстрированных выше сочетаний методов дает в совокупности исчерпывающую оценку данного феномена⁶⁴. При этом, однако, в некоторых областях риск двойного счета высок, и его необходимо снижать во избежание завышенной оценки НФП. Хотя на данном этапе невозможно в полной мере предусмотреть меры по смягчению последствий, можно дать общие рекомендации в отношении выявленных пересечений в охвате и, соответственно, избежать таких пересекающихся сочетаний.

Чтобы более глубоко рассмотреть проблему двойного учета и выявить дополнительные опасения, связанные с неполнотой оценок по некоторым сводным показателям, в таблице 12 представлена более детализированная версия таблицы 11 с указанием по каждому виду деятельности всех сводных показателей, участвующих в формировании НФП, связанных с получением доходов и управлением доходами. Цвета имеют те же значения, что и в таблице 11. Также в этой детализированной матрице серые ячейки представляют собой несущественные агрегированные показатели по каждому связанному с избеганием налогообложения и торговлей, а также криминальному НФП.

Если рассматривать НФП, связанные с получением доходов, то незаконные потоки, поступающие как от налоговой и коммерческой практики, так и от преступной деятельности, полностью охватываются тем или иным сочетанием методов измерения. Однако, если рассматривать НФП, связанные с управлением доходами, то компонент, связанный с конечным потреблением, не охватывается налоговыми и коммерческими практиками, которые измеряются методами М5 и М6. Более того, метод М6 не охватывает операции, связанные с нефинансовыми активами.

Таблица 12 также помогает лучше визуально представить пересечения:

- (O1) относится к потокам импорта и экспорта, которые одновременно оцениваются методами М1 и М2 для налоговой и коммерческой практики и методом М7 для деятельности, связанной с преступностью.
- (O2) относится к финансовым и нефинансовым активам или только к финансовым активам в зависимости от того, используется ли метод М5 или М6 для оценки НФП, связанных с управлением доходами в налоговой и коммерческой практике.
- Наконец, категория (O3) связана с импортом и экспортом, когда методы М1 или М2 используются для оценки НФП, связанных с получением доходов по категории F1, а метод М7 используется для измерения НФП, связанных с управлением доходами по категориям I1–I3.

⁶⁴ Здесь явно прослеживается прямая связь с вопросом рабочего определения (см. раздел 3.4.5), увязывающего концептуальные элементы с практическим применением, а значит, оставляющего место для недостаточного охвата. Когда в данном контексте речь идет об исчерпывающей мере измерения, это связано с концептуальной точкой зрения, т. е. с учетом полного соответствия методов предполагаемому охвату и области применения, что обеспечивает полный охват всего типа потоков.

Таблица 12 Матрица сопоставления налоговых и коммерческих НФП и методов их измерения (дезагрегированная версия)

Потоки и виды деятельности	Рамки ПД-УД	Методы								
		Получение дохода			Регулирование дохода					
		M1	M2	M3	M4	M7	M5	M6	M10	
		Метод страны-партнера (МСП) +	Метод ценового фильтра (МЦФ) +	Глобальное распределение прибыли и корпоративные налоги	Сравнение ТНК с не входящими в ТНК компаниями	Методы «снизу вверх» для оценки деятельности, связанной с преступностью	Индикатор незадекларированных офшорных активов	Офшорные финансовые активы в разбивке по странам	Косвенный метод измерения НФП от дохода, определенного в рамках ПД	
F1 Перемещение активов	ПД: импорт	ДА								
	ПД: экспорт	ДА								
	ПД: добавленная стоимость/доход	ДА								
	ПД: трансферты	ДА								
	УД: нефинансовые активы	ДА								
	УД: финансовые активы	ДА								
	УД: потребление	ДА								
	ПД: импорт	ДА								
	ПД: экспорт	ДА								
F2 Махинации со счетами	ПД: добавленная стоимость/доход	ДА								
	ПД: трансферты	ДА								
	УД: нефинансовые активы	ДА								
	УД: финансовые активы	ДА								
	УД: потребление	ДА								
	ПД: импорт	ДА								
	ПД: экспорт	ДА								
	ПД: добавленная стоимость/доход	ДА								
	ПД: трансферты	ДА								
F3 Махинации с трансфертными ценами	ПД: импорт	ДА								
	ПД: экспорт	ДА								
	ПД: добавленная стоимость/доход	ДА								
	ПД: трансферты	ДА								
	УД: нефинансовые активы	ДА								
	УД: финансовые активы	ДА								
	УД: потребление	ДА								
	ПД: импорт	ДА								
	ПД: экспорт	ДА								
F4 Перемещение долговых обязательств	ПД: добавленная стоимость/доход	ДА								
	ПД: трансферты	ДА								
	УД: нефинансовые активы	ДА								
	УД: финансовые активы	ДА								
	УД: потребление	ДА								
	ПД: импорт	ДА/НЕТ								
	ПД: экспорт	ДА/НЕТ								
	ПД: добавленная стоимость/доход	ДА/НЕТ								
	ПД: трансферты	НЕТ								

Потоки и виды деятельности	Рамки ПД-УД	Методы									
		Получение дохода					Регулирование дохода				
		M1	M2	M3	M4	M7	M5	M6	M10		
		Метод страны-партнера (МСП) +	Метод ценового фильтра (МЦФ) +	Глобальное распределение прибыли и корпоративные налоги	Сравнение ТНК с не входящими в ТНК компаниями	Методы «снизу вверх» для оценки деятельности, связанной с преступностью	Индикатор незадекларированных офшорных активов	Офшорные финансовые активы в разбивке по странам	Косвенный метод измерения НОП от дохода, определенного в рамках ПД		
F5 Перемещение активов и интеллектуальной собственности	ПД: импорт	ДА									
	ПД: экспорт	ДА									
	ПД: добавленная стоимость/доход	ДА									
F5	ПД: трансферты	НЕТ									
	УД: нефинансовые активы	ДА									
	УД: финансовые активы	ДА									
F5	УД: потребление	ДА									
	ПД: импорт	ДА									
	ПД: экспорт	ДА									
I1 Незаконные рынки	ПД: добавленная стоимость/доход	ДА									
	ПД: трансферты	НЕТ									
	УД: нефинансовые активы	ДА									
I1	УД: финансовые активы	ДА									
	УД: потребление (импорт и экспорт)	ДА									
	ПД: импорт	ДА									
I2 Коррупция	ПД: экспорт	ДА									
	ПД: добавленная стоимость/доход	ДА									
	ПД: трансферты	НЕТ									
I2	УД: нефинансовые активы	ДА									
	УД: финансовые активы	ДА									
	УД: потребление	ДА									
I3 Деятельность типа эксплуатации и финансирование терроризма	ПД: импорт	ДА									
	ПД: экспорт	ДА									
	ПД: добавленная стоимость/доход	ДА									
I3	ПД: трансферты	ДА/НЕТ									
	УД: нефинансовые активы	ДА									
	УД: финансовые активы	ДА									
I3	УД: потребление	ДА									

Источник: авторские разработки.

В таблице 12 показано соответствие между различными методами измерения НФП и агрегированными показателями, которые фактически измеряются. Что касается НФП, связанных с получением дохода, то методы М1 и М2 измеряют НФП в результате махинаций со счетами (F2) на основе потоков импорта и экспорта между странами. Методы М3 и М4 измеряют добавленную стоимость (доход), создаваемую налоговыми и коммерческими практиками, связанными с выводом прибыли из-под налогообложения (F3–F5). Метод М7 способен определять импорт, экспорт и добавленную стоимость, полученную в результате различных видов преступной деятельности.

Что касается НФП, связанных с управлением доходами, то метод М8 позволяет оценить все потоки (финансовые и нефинансовые активы, потребление), связанные с НФП в результате преступной деятельности, метод М5 оценивает финансовые и нефинансовые активы от незаконной налоговой и коммерческой практики, а метод М6 в том же контексте способен определить только поток финансовых активов.

5.2 ОТЧЕТНОСТЬ ПО ПОКАЗАТЕЛЮ 16.4.1 ЦУР

Страны добиваются значительного прогресса в понимании концепций и методологий и внедрении методов измерения налоговых и коммерческих НФП. Благодаря методологической поддержке и руководству со стороны учреждений-координаторов и их партнеров работа над отчетностью по налоговым и коммерческим НФП для показателя 16.4.1 ЦУР близка к завершению. Для облегчения составления будущей отчетности и обеспечения значимого сравнения представленных данных по показателю 16.4.1 ЦУР учреждения-координаторы совместно с Межучрежденческой и экспертной группой по показателям достижения ЦУР разрабатывают структуру данных для отчетности, соответствующую метаданным этого показателя и определенным характеристикам отчетности, для проведения анализа и удовлетворения требований аналитической деятельности и политики. Таким образом, показатель 16.4.1 ЦУР должен быть представлен на высоком уровне по отдельности как входящие и исходящие НФП, а затем разбит на четыре типа НФП в соответствии с «Концептуальной основой» (см. главу 2). Кроме того, в зависимости от наличия данных, каждый из них должен быть дополнительно дезагрегирован для отражения конкретного подтипа, как представлено в таблице 13. Это позволит надлежащим образом сопоставлять различные оценки, подготовленные национальными ведомствами, и, следовательно, эффективно использовать официальную статистику по НФП, включая сравнение и агрегирование как налоговых и коммерческих, так и связанных с преступностью НФП. Дополнительную информацию о дальнейшей детализации, если таковая имеется (например, о конкретных видах экономической деятельности, или включенных товарах, или странах происхождения/назначения), следует представлять в примечаниях к сериям данных или пунктам данных, по мере необходимости.

Таблица 13 Коды и описания системы Обмена статистическими данными и метаданными (SDMX) для детализированной отчетности по показателю 16.4.1 ЦУР

Код SDMX	Описание
IFF_TXC	Налоговые и коммерческие НФП
IFF_TXC_TMI	Махинации со счетами в торговых операциях
IFF_TXC_TEV	Уклонение от уплаты налогов
IFF_TXC_ATA	Агрессивное избежание налогов
IFF_ILM	Нелегальные рынки
IFF_ILM_DRG	Незаконный оборот наркотиков
IFF_ILM_SOM	Незаконный ввоз мигрантов
IFF_ILM_WLD	Незаконная торговля дикими животными
IFF_ILM_FIR	Незаконный оборот оружия
IFF_ILM_IMN	Незаконная добыча полезных ископаемых
IFF_ILM_OTHR	Прочие категории
IFF_COR	Коррупция
IFF_COR_BRB	Взяточничество
IFF_COR_TIN	Злоупотребление влиянием в корыстных целях
IFF_COR_OTHR	Прочие категории
IFF ETF	Деятельность типа эксплуатации и финансирование терроризма
IFF ETF_TIP	Торговля людьми
IFF ETF_EXT	Вымогательство
IFF ETF_THE	Кража
IFF ETF_FRA	Мошенничество
IFF ETF_OTHR	Прочие категории

Источник: ЮНКТАД, УНП ООН; МЭГПД-ЦУР.

Для учета некоторого уровня неопределенности при применении выбранного метода (методов), отражающего либо источники данных, либо ограничения методологии, рекомендуется дополнить точечную оценку оценкой диапазона, т. е. составить и представить оценки нижнего и верхнего пределов. Такой диапазон обеспечит определенный, хотя и ограниченный уровень надежности оценок и повысит достоверность составленной статистики. При составлении оценок рекомендуется устанавливать различные значения параметров, характерных для того или иного метода, с тем чтобы отразить различные сценарии. Например, для методов № 1 и № 2 коэффициенты соотношения CIF и FOB могут применяться на уровне 6 процентов для всех товаров по сравнению со значениями по конкретным товарам. Для метода № 3 это может быть связано со спецификацией модели или установкой порогового значения для индикатора налогового убежища. Для метода № 4 это может быть значение параметра h в ROC-анализе, а для методов № 5 и № 6 степень вариативности может быть связана с допущениями о коэффициентах нарушения налогового законодательства.

6

ДАЛЬНЕЙШАЯ РАБОТА И ПРОГРАММА ИССЛЕДОВАНИЙ

6.1 РАСШИРЕНИЕ НАЦИОНАЛЬНЫХ СЧЕТОВ ДЛЯ УЧЕТА НЕЗАКОННЫХ ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ

Полное соответствие концепций и методов оценки НФП статистическим рамкам в конечном итоге является целью обеспечения концептуальной и методологической зрелости процесса измерения НФП. Полностью интегрированное дополнение СНС путем введения расширенных или тематических счетов по НФП в конечном итоге приведет к решению концептуальных и методологических проблем, изложенных в данном техническом документе. В то время как конкретные окончательные интегрированные результаты и соответствующая терминология будут развиваться в надлежащие сроки параллельно с доработкой концепций и методологий измерения НФП, являясь прямым результатом постоянных усилий агентств-координаторов и партнеров по разработке и национальных мер по тестированию и применению таких методологий, в данном разделе представлены мнения о расширении национального счета для НФП в форме (формах) так называемых вспомогательных счетов. Согласно СНС (United Nations et al., 2009), вспомогательные счета призваны удовлетворять конкретные потребности в данных, предоставляя более детализированную информацию, проводя реорганизацию понятий из центральной системы или предоставляя дополнительную информацию о том или ином явлении. Они могут варьироваться от простых таблиц до расширенного набора счетов и могут составляться и публиковаться в разные сроки.

Начиная с центральной системы национальных счетов, а именно СНС, вспомогательные счета разработаны для преодоления возможных ограничений в плане полного представления конкретных явлений. Действительно, хотя вспомогательные счета обычно используют понятия, классификации и схемы СНС, они также обладают широким диапазоном гибкости в плане перестановки данных и концептуальных модификаций. Такая гибкость обеспечивает понимание сложности определенных явлений, которая может помешать этим явлениям быть в полной мере отраженными и представленными в СНС⁶⁵.

В этом контексте составление вспомогательного счета по НФП представляет собой и сложную проблему, и возможность. С одной стороны, как уже подробно отмечалось в главе 5, все еще существует ряд проблем, связанных с измерением НФП с точки зрения полноты и возможных пересечений. С другой стороны, система вспомогательных счетов может помочь концептуализировать и решить часть этих проблем, позволяя обеспечить четкое представление о потоках в результате преступной деятельности, налоговой и коммерческой практики, а также подчеркнуть возможное взаимодействие между незаконной и обычной деятельностью. Кроме того, вспомогательный счет может также служить ориентиром для оценки того, в какой степени НФП уже включены в агрегированные счета СНС.

Разработка и составление вспомогательного счета по НФП не входит в сферу охвата данной публикации, целью которой является предоставление руководства по измерению налоговых и коммерческих НФП в контексте показателя 16.4.1 ЦУР. Тем не менее данная глава дает представление о некоторых проблемах, которые необходимо решить при переходе от измерения НФП для показателя ЦУР к составлению вспомогательного счета по НФП.

В частности, возникают две основные проблемы. Первая связана с определением согласованной концептуальной основы для вспомогательного счета НФП, а вторая — с необходимостью расширения набора связанных с НФП агрегированных показателей, которые необходимо измерять.

Что касается первой задачи, то концептуальные элементы, изложенные в главе 2, представляют собой надежную отправную точку для разработки системы вспомогательного счета НФП. Действительно, с одной стороны, текущая концептуальная и измерительная работа организаций-кураторов была задумана в соответствии с основными концепциями СНС и платежного баланса; с другой стороны, такая работа удовлетворяет специфические потребности в оценке НФП в плане детализации данных и определения понятий, что позволяет получить достоверное представление об этом явлении.

⁶⁵ Существует целый ряд примеров вспомогательных счетов, которые в настоящее время составляются управлениями национальных счетов: экологические счета, которые расширяют центральную структуру для учета внешних экологических эффектов; счета туризма, в которых данные перегруппируют таким образом, чтобы подчеркнуть роль связанных с туризмом потоков в различных отраслях; счета производства домашних хозяйств, которые расширяют границы производства, включая неоплачиваемые услуги домашних хозяйств в экономические потоки. В настоящее время разрабатываются и другие виды вспомогательных счетов, например счета космической экономики, цель которых состоит в перегруппировке данных, чтобы подчеркнуть экономическую роль связанной с космосом предпринимательской деятельности, или рамочная система eSUT, призванная внести в стандартные таблицы ресурсов и использования (SUT) более высокий уровень детализации характеристик производственных единиц.

Что касается второй задачи, то методы измерения НФП, представленные в главе 4, позволяют оценить объем НФП, как того требует составление показателя 16.4.1 ЦУР. Действительно, помимо проблем, связанных с возможным пересечением, существует возможность определить набор методов, которые гарантируют (концептуально) исчерпывающее измерение НФП, связанных с налоговой и коммерческой практикой и преступной деятельностью.

При этом, однако, различные методы дают оценки НФП в виде разных агрегированных показателей. Например, уделяя основное внимание налоговым и коммерческим НФП, методы М1 и М2 оценивают стоимость импорта и экспорта, участвующего в формировании НФП, но не дают оценок добавленной стоимости, получаемой от потоков категории F2. Аналогичным образом методы М3 и М4 оценивают добавленную стоимость, поступающую от потоков категорий F3 в F5, но не могут оценить соответствующие потоки импорта и экспорта товаров, услуг и финансовых активов.

Такое отсутствие полноты охвата не влияет на измерение общей стоимости НФП в целях показателя ЦУР, но мешает получить полное представление об этом явлении и четкое понимание взаимодействия между незаконной налоговой и коммерческой практикой и обычными экономическими потоками.

Таким образом, для составления системы вспомогательных счетов НФП необходимо измерять все потоки, которые прямо или косвенно связаны с данной практикой или действиями. В соответствии с упрощенной схемой, приведенной в таблице 12, для полноты картины необходимо представить оценки импорта и экспорта (в случае потоков категории F2) и добавленной стоимости (в случае потоков категорий F3–F5). Аналогичным образом оценки методами М5 и М6 финансовых и нефинансовых активов, задействованных в НФП по управлению доходами, следует дополнять измерением конечного потребления.

Составление вспомогательного счета НФП, начиная с измерения показателя 16.4.1 ЦУР, требует дальнейших усилий по разработке набора косвенных методов, позволяющих оценить недостающие агрегированные показатели для каждого вида деятельности, генерирующего НФП.

6.2 КУДА ДВИГАТЬСЯ ДАЛЬШЕ?

Таким образом, заключительные замечания данного технического документа касаются следующих шагов, необходимых для совершенствования методологий и создания всеобъемлющей системы учета, позволяющей полностью интегрировать статистику НФП в СНС, а также напрямую и в сопоставимом виде использовать ее в сфере политики. Методики, представленные для измерения налоговых и коммерческих НФП, были разработаны на основе серьезных исследований и экспертных знаний различных заинтересованных сторон в рамках Целевой группы, а также опыта национальных учреждений в их применении. С учетом того что, хотя некоторые элементы НФП легче поддаются измерению, другие элементы весьма сложно оценить, страновые тестовые проекты играют центральную роль в создании статистического потенциала для измерения НФП и проверки возможности их измерения. Накопленный в ходе страновых тестовых проектов опыт показывает направления продвижения вперед в решении проблем измерения налоговых и коммерческих НФП. В этом смысле методы, представленные в данном техническом документе, являются еще одним шагом в циклическом процессе обучения-пользования-улучшения, и как таковые рекомендуются для экспериментального тестирования и открыты для дальнейшей доработки в целях создания всеобъемлющей статистической основы для измерения НФП.

Хотя звучит призыв к продолжению оказания поддержки за счет технической экспертизы со стороны ЮНКТАД и УНП ООН как учреждений-координаторов, а также их партнеров, включая региональные комиссии Организации Объединенных Наций и их экспертов, тем не менее необходимость в продолжении поддержки полностью зависит от пользователей, о чем свидетельствуют многочисленные запросы государств-членов. Необходима дальнейшая техническая поддержка в виде подготовки ответственных учреждений в целях укрепления их потенциала по измерению, мониторингу и распространению официальной статистики по НФП, обеспечения доступа к конфиденциальным статистическим данным и обмена ими в безопасной статистической среде для сохранения конфиденциальности и доверия к официальной статистике, повышения осведомленности и информированности на правительственных форумах высокого уровня и у других заинтересованных сторон. Обучение группы национальных экспертов различным методам оценки НФП для обеспечения стабильной подготовки ежегодных докладов по мониторингу показателя 16.4.1 ЦУР. Сама работа по измерению должна быть формализована и одобрена на политическом уровне и включена в повседневную деятельность государственных чиновников и экспертов, что позволит придать ей устойчивый характер. Кроме того, необходимо выделить ресурсы для того, чтобы работа национальных технических рабочих групп по измерениям стала постоянной. Циклическость и постоянное

совершенствование практики измерения НФП имеют решающее значение для повышения надежности методов, источников данных и результатов.

Измерение НФП — это не просто задача с целью получения оценок НФП и составления докладов для системы мониторинга показателей ЦУР. Скорее, измерение НФП является первым шагом в определении угроз и рисков, связанных с такими потоками, с последующими шагами по составлению профиля страновых рисков в связи с НФП и служит доказательной базой для выработки дальнейшей политики. Такая работа предусматривает партнерство с другими заинтересованными сторонами в области анализа и выработки политики на национальном, региональном и международном уровнях.

В рамках первых тестовых проектов были разработаны инструменты и подходы, а также опробованы первые методы измерения НФП. Усилия, предпринятые в Африке и странах Азии, а также ранее в Латинской Америке (в отношении НФП, связанных с преступностью), продемонстрировали, что существует возможность измерения потоков, и предложили важные элементы для дальнейшего совершенствования применения методов и укрепления статистического потенциала с целью измерения различных видов незаконных финансовых потоков.

Решающее значение для повышения эффективности различных направлений работы в области НФП во всем мире имеют согласованные действия и усилия как на национальном, так и на международном уровне. Создание платформы, объединяющей развитые и развивающиеся страны, для обмена знаниями, экспертными навыками, извлеченными уроками и опытом, полученными в процессе измерения в соответствующих конкретных условиях, может значительно повысить осведомленность и улучшить отчетность по показателю 16.4.1 ЦУР. Коммуникации, обмен информацией и сотрудничество между заинтересованными сторонами повысят ценность и без того впечатляющих результатов, достигнутых национальными учреждениями при поддержке ЮНКТАД и УНП ООН со своими партнерами, и позволят расширить их до глобального охвата и отчетности по показателю 16.4.1 ЦУР применительно к НФП.

ССЫЛКИ

- Ahene-Codjoe A, Alu A and Mehrotra R (2020). Abnormal Pricing in International Commodity Trading: Evidence from Ghana. Available at https://curbingiffsdotorg.files.wordpress.com/2020/06/r4d_ghana_trademispricing_june2020-1.pdf (accessed 22 October 2020).
- Alstadsæter A, Johannesen N and Zucman G (2018). Who owns the wealth in tax havens? Macro evidence and implications for global inequality. *Journal of Public Economics*. In Honor of Sir Tony Atkinson (1944–2017). 16289–100.
- Ates L et al. (2021). The Corporate Tax Haven Index. A New Geography of Profit Shifting. In Combating Fiscal Fraud & Empowering Regulators. Bringing Tax Money Back into the COFFERS. In Combating Fiscal Fraud & Empowering Regulators. Bringing Tax Money Back into the COFFERS, edited by Lucia Rossel, Joras Ferwerda, and Brigitte Unger. Oxford University Press. Oxford, United Kingdom, 89–111. (accessed 30 November 2023).
- Beer S, de Mooij R and Liu L (2018). International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Magnitudes, and Blind Spots. IMF Working Paper. IMF. (accessed 10 December 2020).
- Bilicka KA (2019). Comparing UK Tax Returns of Foreign Multinationals to Matched Domestic Firms. *American Economic Review*. 109(8):2921–2953.
- Bratta B, Santomartino V and Acciar P (2021). Assessing profit shifting using Country-by-Country Reports: a non-linear response to tax rate differentials. No. DF WP n.11 February 2021. Ministry of Economy and Finance, Department of Finance. Rome. (accessed 20 April 2021).
- Brugger F and Engebretsen R (2019). Value Chain Risk Maps. Curbing IFFs. (accessed 12 December 2020).
- Carbonnier G and Mehrotra R (2018). Trade-related Illicit Financial Flows: Conceptual Framework and Empirical Methods. Available at <https://curbingiffsdotorg.files.wordpress.com/2019/12/r4d-iff-wp01-2018-dec2019.pdf> (accessed 22 October 2020).
- Carbonnier G and Mehrotra R (2020). Abnormal Pricing in International Commodity Trade: Empirical Evidence from Switzerland. (accessed 22 October 2020).
- Cassetta A, Pauselli C, Rizzica L and Tonello M (2014). Financial flows to tax havens: Determinants and anomalies. Quaderni dell'antiriciclaggio No. 1. Banca d'Italia. (accessed 2 July 2021).
- Clausing KA (2016). The effect of profit shifting on the corporate tax base in the United States and beyond. *National Tax Journal*. 69(4):905–934.
- Cobham A, Garcia-Bernardo J, Janský P and Palanský M (2021). Statistical Measurement of Illicit Financial Flows in the Sustainable Development Goals: Tax Avoidance by Multinational Corporations. Background paper. UNCTAD.
- Cobham A and Janský P (2020). *Estimating Illicit Financial Flows: A Critical Guide to the Data, Methodologies, and Findings*. Oxford University Press.
- Dharmapala D (2014). What Do We Know About Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature. Coase-Sandor Institute for Law and Economics Working Paper No. 702. University of Chicago Law School. Chicago. (accessed 16 June 2021).
- Dyreg S and Markle K (2015). The Effect of Financial Constraints on Tax-Motivated Income Shifting by U.S. Multinationals.
- ECE (2021). Guide to Sharing Economic Data in Official Statistics. United Nations. Geneva. (accessed 31 March 2021).
- ECLAC (2016). Economic Survey of Latin America and the Caribbean. The 2030 Agenda for Sustainable Development and the challenges of financing for development. United Nations Economic Commission for Latin America and the Caribbean. Santiago. (accessed 28 November 2020).
- EPRS (2018). An overview of shell companies in the European Union. No. Study PE 627.129. European Parliament. Brussels. (accessed 1 May 2021).

- ESCAP (Forthcoming). Estimating illicit financial flows from personal remittances. Bangkok, Thailand.
- European Commission (2017). Aggressive tax planning indicators: Final report. Taxation Papers No. 71–2017. European Commission. Luxembourg. (accessed 5 April 2022).
- European Commission (2019). Estimating International Tax Evasion by Individuals. Luxembourg. (accessed 21 September 2020).
- European Commission (2020). Competence Centre on Composite Indicators and Scoreboards. Available at https://knowledge4policy.ec.europa.eu/composite-indicators_en (accessed 15 December 2020).
- European Union (2014). *Directive of the European Parliament and of the Council on Criminal Sanctions for Market Abuse*.
- Eurostat (2005). Eurostat’s Tabular Approach to Exhaustiveness. Guidelines. Luxembourg.
- Eurostat (2018). Handbook on the compilation of statistics on illegal economic activities in national accounts and balance of payments, 2018 edition. Available at <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/8714610/KS-05-17-202-EN-N.pdf/eaf638df-17dc-47a1-9ab7-fe68476100ec> (accessed 5 April 2022).
- FATF (2013). Guidance National Money Laundering and Terrorist Financing Risk Assessment. Financial Action Task Force. (accessed 1 June 2021).
- Fortier-Labonté A and Schaffter C (2019). Indicators of profit shifting by multinational enterprises operating in Canada. Analysis in Brief No. 11-621–M. Statistics Canada. Ottawa. (accessed 15 December 2020).
- Fuest C, Greil S, Hugger F and Neumeier F (2022). Global Profit Shifting of Multinational Companies: Evidence from CbCR Micro Data. CESifo Working Papers 9757-2022. Munich Society for the Promotion of Economic Research.
- Fuest C, Hugger F and Neumeier F (2021). Corporate Profit Shifting and the Role of Tax Havens: Evidence from German Country-By-Country Reporting Data. CESifo Working Papers 8838-2021. Munich Society for the Promotion of Economic Research.
- Garcia-Bernardo J and Janský P (2021). Profit Shifting of Multinational Corporations Worldwide. ICTD Working Paper No. 119. Institute of Development Studies. Brighton. (accessed 24 March 2021).
- Gaulier G, Mirza D, Turban S and Zignago S (2008). International transportation costs around the world: a new CIF/FOB rates dataset. Available at http://www.cepii.fr/baci_data/freight_rates/freight_rates_doc.pdf (accessed 14 January 2022).
- Global Financial Integrity (2019). Illicit Financial Flows to and from 148 Developing Countries: 2006–2015. (accessed 22 October 2020).
- Hebous S, Klemm A and Wu Y (2001). How Does Profit Shifting Affect the Balance of Payments? IMF Working Paper No. WP/21/41. IMF. (accessed 21 February 2021).
- Hines JR and Rice EM (1994). Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business. *Quarterly Journal of Economics*. 109(1):149–182.
- HM Revenue and Customs of the United Kingdom (2016). Double taxation treaties: Beneficial ownership: Treaty shopping. International Manual. (accessed 1 May 2021).
- Huizinga H and Laeven L (2008). International profit shifting within multinationals: A multi-country perspective. *Journal of Public Economics*. 92(5–6):1164–1182.
- Hummels D and Lugovskyy V (2003). Usable Data? Matched Partner Trade Statistics as a Measure of International Transportation Costs. (accessed 29 November 2020).
- ILO et al. (2004). *Consumer Price Index Manual: Theory and Practice*. International Labour Office. Geneva.
- ILO (2015). Recommendation No. 204 concerning the Transition from the Informal to the Formal Economy. International Labour Organization. Geneva. (accessed 22 November 2020).
- IMF (2009). *Balance of Payments and International Investment Position Manual*. Washington D.C.

- IMF (2018). Final Report of the Task Force on Special Purpose Entities. Thirty-First Meeting of the IMF Committee on Balance of Payments Statistics. Washington, D.C. (accessed 1 May 2021).
- IMF (2019). Final Report of the Task Force on Informal Economy. Thirty-Second Meeting of the IMF Committee on Balance of Payments Statistics. IMF. Thimphu. (accessed 29 December 2020).
- Janský P and Palanský M (2019). Estimating the scale of profit shifting and tax revenue losses related to foreign direct investment. *International Tax and Public Finance*. (26(5)):1048–1103.
- Khan M, Andreoni A and Roy P (2019). Illicit Financial Flows: Theory and Measurement Challenges. Available at <https://eprints.soas.ac.uk/31112/1/ACE-WorkingPaper010-IllicitFinancialFlows-190412.pdf> (accessed 5 November 2020).
- Langenmayr D and Zyska L (2020). Escaping the Exchange of Information: Tax Evasion via Citizenship-by-Investment. National Tax Association. Washington D.C. (accessed 3 May 2021).
- Luna PG and Hardy B (2019). Non-bank counterparties in international banking. BIS Quarterly Review. BIS. Basel. (accessed 15 March 2021).
- Maga A and Marshall A (Forthcoming). Estimating illicit financial flows from offshore tax evasion by individuals. No. ESCAP Working Paper Series. ESCAP.
- Maga A, Nyasulu AM, Marshall A and Bekenov C (2023). Estimating illicit financial flows from trade misinvoicing: introducing the 'Grey Re-exports' method (The case of Kyrgyzstan). No. ESCAP Working Paper Series April 2023. ESCAP. (accessed 21 April 2023).
- Medina L and Schneider F (2018). Shadow economies around the world: What did we learn over the last 20 years? IMF Working Papers No. WP/18/17. International Monetary Fund. (accessed 9 June 2020).
- MSCI (2023). ACWI Index. Available at <https://www.msci.com/acwi> (accessed 28 March 2023).
- Murphy R (2016). Country-by-country Reporting. *Global Tax Fairness*. Oxford University Press: 96–112.
- Nolintha V, Sayavong V and Mehrotra R (2020). Abnormal Pricing in International Commodity Trade: Evidence from Lao P.D.R. Available at <https://curbing-iffs.org/2020/03/03/abnormal-pricing-in-international-commodity-trade-evidence-from-lao-p-d-r/> (accessed 22 October 2020).
- OECD (2002). Measuring the non-observed economy: A handbook. Available at <https://www.oecd.org/sdd/na/measuringthenon-observeconomy-ahandbook.htm> (accessed 17 May 2021).
- OECD (2013). Action plan on base erosion and profit shifting. Available at <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (accessed 5 April 2022).
- OECD (2015). Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD. Paris.
- OECD (2017). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. *OECD Publishing*.
- OECD (2019). *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, BEPS ACTION 13*. OECD Publishing. Paris.
- OECD (2020). CbCR statistics data limitations disclaimer. OECD. (accessed 22 April 2021).
- OECD (2022). Assessing Tax Compliance and Illicit Financial Flows in South Africa. (accessed 28 March 2023).
- OECD (2023). Available at <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/anonymised-and-aggregated-cbcr-statistics-disclaimer.pdf> (accessed 30 November 2023).
- ONE (2013). Phantom Firms. What are Phantom Firms? Available at <https://www.one.org/international/policy/phantom-firms/> (accessed 24 March 2021).
- O'Reilly P, Parra Ramirez K and Stemmer MA (2021). Exchange of Information and Bank Deposits in International Financial

- Centres. *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*. OECD Taxation Working Paper.
- Pellegrini V, Sanelli A and Tosti E (2016). What do External Statistics tell us About Undeclared Assets held Abroad and Tax Evasion? November. Available at <https://papers.ssrn.com/abstract=2917184> (accessed 13 November 2023).
- Praia Group on Governance Statistics (2020). Handbook on Governance Statistics (Draft for global consultation). (accessed 30 November 2023).
- Reynolds H and Wier L (2016). Estimating profit shifting in South Africa using firm-level tax returns. No. WIDER Working Paper 2016/128. United Nations University World Institute for Development Economics Research.
- Sallusti F (2021). Measuring profit shifting in Italy with propensity score matching and receiver operating characteristics analysis (PS-ROC) method. UNCTAD Research Paper No. 64. UNCTAD. (accessed 19 April 2021).
- Schuster C and Davis J (2020). Old dog, new tricks? The fitness of mirror trade analysis to detect illicit financial outflows from Africa. Background Paper: Economic development in Africa Report. UNCTAD. Geneva. (accessed 30 March 2023).
- Tax Justice Network (2020). The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the Time of COVID-19. London, United Kingdom. (accessed 30 November 2023).
- Tørsløv T, Wier L and Zucman G (2020). The Missing Profits of Nations. NBER Working Paper No. 24701. National Bureau of Economic Research. Cambridge. (accessed 20 March 2021).
- UNCTAD (2015). World Investment Report 2015 - Reforming International Investment Governance. United Nations. Geneva. (accessed 4 April 2021).
- UNCTAD (2021). Methodological Guidelines to Measure Tax and Commercial IFFs. Methods for pilot testing. Updated Draft for Pilot Testing. (accessed 17 May 2022).
- UNCTAD (2023a). SDG Pulse 2023: Statistical measurement of illicit financial flows. (accessed 29 November 2023).
- UNCTAD (2023b). Statistical Measurement of Tax and Commercial Illicit Financial Flows - Pilot testing methodologies for SDG indicator 16.4.1. (accessed 30 November 2023).
- UNCTAD and UNODC (2020). Conceptual framework for the statistical measurement of illicit financial flows. Available at <https://unctad.org/publication/conceptual-framework-statistical-measurement-illicit-financial-flows> (accessed 5 May 2023).
- United Nations (2014). Fundamental Principles of Official Statistics. General Assembly resolution. A/RES/68/261. Available at <https://unstats.un.org/unsd/dnss/gp/fundprinciples.aspx> (accessed 5 April 2022).
- United Nations (2015). Report of the third international conference on financing for development. No. A/CONF.227/20. Addis Ababa. (accessed 20 March 2021).
- United Nations (2017a). Resolution adopted by the General Assembly on 6 July 2017 on the Work of the Statistical Commission pertaining to the 2030 Agenda for Sustainable Development. A/RES/71/313. New York. (accessed 5 April 2022).
- United Nations (2017b). Global indicator framework for the Sustainable Development Goals and targets of the 2030 Agenda for Sustainable Development. No. A/RES/71/313. New York. (accessed 5 April 2022).
- United Nations (2022). Promotion of international cooperation to combat illicit financial flows and strengthen good practices on assets return to foster sustainable development: Resolution adopted by the General Assembly on 14 December 2022. A/RES/77/154. New York.
- United Nations (2023). Global SDG Indicators Data Platform. Available at <https://unstats.un.org/sdgs/dataportal/> (accessed 29 November 2023).
- United Nations, European Commission, IMF, OECD, and World Bank (2009). System of National Accounts 2008. itemKey/IMVYXH4G. Available at <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna2008.asp> (accessed 13 May 2019).
- United States Senate (2014). Offshore Tax Evasion: The Effort to Collect Unpaid Taxes. United States Senate - Permanent Subcommittee on Investigations.

- UNODC (2004). United Nations Convention Against Corruption. No. A/RES/58/4. New York. (accessed 5 April 2022).
- UNODC (2015). International Classification of Crime for Statistical Purposes, Version 1.0. UNODC. Vienna. (accessed 5 April 2022).
- UNODC (2023). Available at <https://www.unodc.org/unodc/es/data-and-analysis/iff.html> (accessed 20 May 2023).
- UNSC (2022). Statistical Commission. Fifty-third session. Items for discussion and decision: crime and criminal justice statistics. March. Available at <https://unstats.un.org/unsd/statcom/53rd-session/documents/2022-14-CrimeStats-E.pdf>.
- UNSD (2008). *International Merchandise Trade Statistics: Supplement to the Compilers Manual*. United Nations Publications. New York.
- UNSD (2013). *International Merchandise Trade Statistics: Compilers Manual, Revision 1 (IMTS 2010 - CM)*. United Nations Publications. New York.
- UNSD (2019). *IMTS Bilateral Asymmetries - How to Measure, Analyze, Reduce and Way Forward*. United Nations Publications. New York.
- U.S. International Trade Commission (2013). Methodology of U.S.-China-Hong Kong Triangular Merchandise Trade Statistic Reconciliation. Research Note. USITC. Washington D.C. (accessed 15 October 2020).
- WCO (2018). Illicit Financial Flows via Trade Mis-invoicing. Study Report. World Customs Organization. Brussels. (accessed 20 October 2020).
- Wier L and Reynolds H (2018). Big and 'unprofitable' - How 10 per cent of multinational firms do 98 per cent of profit shifting. No. WIDER Working Paper 2018/111. United Nations University World Institute for Development Economics Research.



ISBN 978-92-1-113058-4