



Генеральная Ассамблея

Distr.: General

4 August 2016

Russian

Original: English

Семьдесят первая сессия

Пункт 69 (b) предварительной повестки дня**

Поощрение и защита прав человека: вопросы прав человека, включая альтернативные подходы в деле содействия эффективному осуществлению прав человека и основных свобод

Содействие установлению демократического и справедливого международного порядка

Записка Генерального секретаря

Генеральный секретарь имеет честь препроводить Генеральной Ассамблее пятый доклад Независимого эксперта по вопросу о поощрении демократического и справедливого международного порядка Альфреда-Мориса де Зайаса, представленный в соответствии с резолюцией 70/149 Ассамблеи.

* Переиздано по техническим причинам 5 октября 2016 года.

** A/71/150.



Доклад Независимого эксперта по вопросу о поощрении демократического и справедливого международного порядка

Резюме

Основное внимание в докладе уделяется влиянию, которое налогообложение оказывает на права человека, а также рассмотрению вызовов для мирового порядка, порождаемых получившими широкое распространение уходом от уплаты налогов, уклонением от налогов, налоговым мошенничеством и перемещением прибыли, усугубляемыми сохранением банковской тайны и существованием сети подставных компаний, зарегистрированных в налоговых гаванях. Независимый эксперт призывает международное сообщество к осуществлению решительных действий, включающих создание в системе Организации Объединенных Наций органа, занимающегося вопросами взаимодействия в сфере налогообложения, принятие конвенции Организации Объединенных Наций о налогообложении, поэтапный отказ от использования налоговых гаваней, пересмотр Руководящих принципов предпринимательской деятельности в аспекте прав человека с целью включения в них обязанности корпораций уплачивать свою справедливую долю налогов, а также введение налога на финансовые операции.

I. Введение

1. За период с начала 1970-х годов Генеральной Ассамблеей был принят ряд резолюций, касавшихся нового международного экономического порядка¹. С наступлением нового тысячелетия Ассамблея занялась рассмотрением вопроса о содействии установлению демократического и справедливого международного порядка². В своей резолюции 70/149 Ассамблея подтвердила, что ответственность за решение глобальных экономических и социальных проблем, а также за устранение угроз международному миру и безопасности должна разделяться между государствами мира и осуществляться на многосторонней основе и что усилия, направленные на придание глобализации в полной мере всеохватного и справедливого характера, должны включать политику и меры на глобальном уровне, которые отвечали бы потребностям развивающихся стран и стран с переходной экономикой и разрабатывались и осуществлялись бы при их эффективном участии. Ассамблея подчеркнула важность глобальной и всеохватной повестки дня в области развития на период после 2015 года для содействия установлению демократического и справедливого международного порядка и установлению нового международного экономического порядка, основанного на справедливости, суверенном равенстве, взаимозависимости, общности интересов и сотрудничестве всех государств, независимо от их социально-экономических систем, который должен устранить неравенство, покончить с существующей несправедливостью и позволить ликвидировать увеличивающийся разрыв между развитыми и развивающимися странами.

2. К установлению мирного и справедливого миропорядка давно проявлялся интерес со стороны международного сообщества, в частности Комиссии по правам человека³, Подкомиссии по поощрению и защите прав человека⁴, Совета по правам человека⁵ вместе с его специальными процедурами и Консультативным комитетом⁶, Конференции Организации Объединенных Наций по торговле и развитию (ЮНКТАД)⁷, а также межправительственных организаций, в том числе Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР); всеми ими были представлены бесценные доклады. К сожалению, их рекомендации редко влекут за собой коренное реформирование международных финансовых правил или инвестиционных режимов. Косметических изменений недостаточно. Необходимы смелые и согласованные действия правительств, а не одни только дополнительные диагнозы.

¹ В особенности резолюция 3201 (S-6), содержащая Декларацию об установлении нового мирового порядка, и резолюция 3281 (XXIX), содержащая Хартию экономических прав и обязанностей государств.

² См., например, резолюции 55/107, 56/151, 57/213, 61/160 и 63/189.

³ См. резолюции Комиссии 2004/64 и 2005/57.

⁴ Доклад об осуществлении экономических, социальных и культурных прав Специального докладчика Данило Тюрка (E/CN.4/Sub.2/1992/16).

⁵ См., например, резолюцию 28/5.

⁶ Доклад по вопросу негативного влияния коррупции на осуществление прав человека (A/HRC/23/9).

⁷ Годовые доклады о международных инвестициях и доклады о торговле и развитии. См., в частности, http://unctad.org/en/PublicationChapters/tdr2014ch7_en.pdf; и http://unctad.org/en/PublicationChapters/wir2015ch5_en.pdf.

3. Несмотря на качество международного договорного режима в области прав человека, характеризующееся жесткостью правовых норм, надлежащие механизмы обеспечения выполнения отсутствуют. Реальность такова, что «экономика» редко учитывает интересы обездоленных групп населения, но отражает интересы элит, выступающих в большинстве своем противниками реформ. Устав Организации Объединенных Наций наделяет Организацию мандатом на изменение правил таким образом, чтобы права человека, в том числе право на развитие, имели приоритет над экономическими мантрами. На различных саммитах Организации Объединенных Наций, в Декларации тысячелетия Организации Объединенных Наций, в целях в области устойчивого развития, на двадцать первой сессии Конференции сторон Рамочной конвенции Организации Объединенных Наций об изменении климата, состоявшейся в декабре 2015 года в Париже, и на конференциях Организации Объединенных Наций по населенным пунктам⁸ государства на словах признавали необходимость переориентации экономики, однако одни лишь обещания и мягкое право законодательства, равно как и имеющие обязательную юридическую силу глобальные договоры, редко достигают результатов в отсутствие действенных механизмов обеспечения прозрачности, ответственности и правоприменения. Вслед за сделанным в 2009 году на саммите Группы двадцати (G-20) заявлением о том, что «эпоха банковской тайны закончилась», последовал ряд позитивных инициатив, в частности созыв Глобального форума ОЭСР, посвященного вопросу транспарентности и обмена информацией для целей налогообложения⁹, и разработка стандарта для автоматического обмена информацией о финансовых счетах (Общий стандарт отчетности), однако эти инициативы лишь в незначительной мере затронули налоговые гавани¹⁰.

4. Сложившийся мировой экономический порядок делает очевидным углубляющееся неравенство между государствами и внутри государств. В то время как задавать мировую повестку дня надлежит Организации Объединенных Наций, экономический порядок определяется не Генеральной Ассамблеей, а крупнейшими экономическими державами, транснациональными корпорациями и тремя международными организациями: Всемирной торговой организацией, Всемирным банком и Международным валютным фондом (МВФ), — ни одна из которых не входит в систему Организации Объединенных Наций¹¹. Настала пора гармонизировать политику этих трех организаций с целями и принципами Организации для обеспечения того, чтобы их деятельность не сводила на нет осуществление программ Организации Объединенных Наций.

⁸ См. <http://unhabitat.org/un-habitat-presents-world-cities-report-to-european-audience/>.

⁹ См. www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/ftajitsicnetwork.htm; www.oecd.org/ctp/bribery-and-corruption-awareness-handbook-for-tax-examiners-and-tax-auditors-9789264205376-en.htm; www.oecd.org/ctp/crime/effective-inter-%20agency-cooperation-report.pdf; www.oecd.org/tax/crime/Oslo-Dialogue-flyer.pdf; и <http://www.ipsnews.net/2016/08/developing-nations-seek-tax-body-to-curb-illicit-financial-flows/>.

¹⁰ См. www.theguardian.com/world/2009/apr/02/g20-summit-tax-havens.

¹¹ В соответствии со статьями 57 и 63 Устава. См. A/HRC/33/40, пункт 63.

5. Существуют системные препятствия для изменения этой ситуации, к числу которых относятся несбалансированность отношений с властью, несправедливое налогообложение, отсутствие прозрачности и подотчетности, необоснованное обогащение, широко распространенная коррупция¹², взяточничество, казнокрадство, секретность, сговоры лоббистов, бухгалтерских, консалтинговых и юридических фирм, а также корыстные интересы национальных и транснациональных корпораций. Их преодолению должно способствовать более строгое соблюдение национального уголовного законодательства и международного уголовного права¹³. Эти явления неблагоприятным образом отражаются на правах человека, поскольку отвлекают у государств ресурсы, необходимые для осуществления ими своих договорных обязательств в области прав человека, касающихся отправления правосудия, поддержания в надлежащем состоянии инфраструктуры здравоохранения, образования и жилого фонда, а также препятствуют выполнению обязательств по достижению целей в области устойчивого развития и защите окружающей среды в соответствии с Парижским соглашением.

6. Независимый эксперт признает, что установление демократического и справедливого международного порядка невозможно без надлежащего финансирования. Необходима выработка основанного на правах человека подхода к налогообложению и безотлагательное ужесточение мер по борьбе с нарушениями налогового законодательства, уклонением от налогов и использованием налоговых гаваней, поскольку выпадение налоговых поступлений препятствует осуществлению правительствами договорных обязательств в области прав человека. Требуются триллионы долларов. В докладе Независимого эксперта, представленном им Совету по правам человека в 2014 году (A/HRC/27/51), было отмечено, что один из способов высвобождения средств заключается в радикальном сокращении военных расходов. Другой способ заключается в обеспечении прозрачности и подотчетности в рамках налоговой и бюджетной политики, с тем чтобы физическими лицами и корпорациями выплачивались их справедливые доли налогов. Должно планомерно преследоваться и пресекаться налоговое мошенничество, а средства, конфискованные за совершение действий, связанных с организованной преступностью, незаконным оборотом наркотиков, незаконной торговлей оружием, торговлей видами дикой флоры и фауны, находящимися под угрозой исчезновения, и т. д., должны перенаправляться на осуществление программ в области прав человека. Незаконные вклады клептократов должны возвращаться в страны происхождения¹⁴. Дополнительным источником дохода могло бы явиться введение налога на финансовые операции, который дополнительно способствовал бы борьбе со спекуляцией и снижению волатильности финансовых рынков¹⁵.

¹² В Конвенции Организации Объединенных Наций против коррупции говорится, что «незаконное приобретение личного состояния может нанести серьезный ущерб демократическим институтам».

¹³ Ndiva Kofele-Kale, *The International Responsibility for Economic Crimes: Holding State Officials Individually Liable for Acts of Fraudulent Enrichment* (Routledge, 2006); и Sol Picciotto, *Regulating Global Capitalism* (Cambridge, 2011).

¹⁴ См. www.thedailybeast.com/articles/2016/05/03/how-the-kleptocrats-12-trillion-heist-helps-keep-most-of-the-world-impooverished.html. См. также резолюцию Совета по правам человека 31/22.

¹⁵ См. www.un.org/en/development/desa/news/policy/wess2012.html; и www.bbc.com/news/business-15552412.

7. В докладе, представленном Совету по правам человека на его двадцать шестой сессии, специальный докладчик Организации Объединенных Наций по вопросу о крайней нищете Магдалена Сепульведа сосредоточилась на налоговой и бюджетной политике как определяющем факторе осуществления прав человека, в особенности для сглаживания неравенства и генерирования доходов в целях обеспечения устойчивого развития, сокращения масштабов нищеты, развития образования, создания рабочих мест и формирования инфраструктуры. Налогообложение должно использоваться в интересах содействия укреплению системы государственного управления, обеспечению подотчетности и участия в государственных делах. В налоговой политике на глобальном и национальном уровнях должны учитываться принципы недискриминации и равенства и обязанность по осуществлению международного сотрудничества и оказанию помощи¹⁶.

8. На двадцать восьмой сессии Совета по правам человека Независимый эксперт по вопросу о последствиях внешней задолженности и других соответствующих международных финансовых обязательств государств для полного осуществления всех прав человека, в частности экономических, социальных и культурных прав, Хуан Пабло Боославски представил промежуточный доклад о незаконных финансовых потоках в контексте повестки дня в области развития на период после 2015 года (A/HRC/28/60 и Согг.1). В своем заключительном докладе он достаточно дипломатично отметил следующее:

Финансовым учреждениям, содействующим уклонению от уплаты налогов, и использующим агрессивную налоговую стратегию и планирование транснациональным корпорациям следует признать, что их действия могут оказывать негативное воздействие на осуществление прав человека. Они могут продемонстрировать уважение к правам человека путем проведения добросовестной политики, проявления должной осмотрительности в работе с клиентами и представления пострановой отчетности, включая публикацию сведений о налогах, уплаченных в каждой стране, где они ведут свою деятельность. Со своей стороны специалистам, работающим в отрасли налогового планирования, в частности юристам, бухгалтерам, работникам банков и управляющим частными активами, следует признать свою долю ответственности за причиняемый налоговыми злоупотреблениями ущерб (A/HRC/31/61, пункт 56).

9. Автор настоящего доклада будет говорить более конкретно о беловоротничковой преступности, обладающей высоким уровнем анонимности и пользующейся безнаказанностью. Действительно, именно инфраструктура посредников, таких как налоговые консультанты, юридические фирмы, бухгалтеры и поставщики трастовых услуг способствует неуплате налогов и уклонению от

¹⁶ «Налоговые злоупотребления включают в себя уклонение от налогов, мошенничество и другую незаконную практику, включая налоговые потери из-за других незаконных финансовых потоков, таких как взяточничество и отмывание денег... В глобальном масштабе из-за этого государства ежегодно теряют доходы в размере около 3 трлн. долл.... В 2011 году в связи с незаконными финансовыми потоками развивающиеся страны потеряли 946,7 млрд. долл.... что, по данным ОЭСР, более чем в семь раз превысило объем официальной помощи в целях развития за указанный год... Таким образом, налоговые злоупотребления отнюдь не обходятся без жертв; они ограничивают ресурсы, которые могли бы быть потрачены на цели сокращения масштабов нищеты и осуществления прав человека, и увековечивают огромное неравенство в доходах» (A/HRC/26/28 и Согг.1, пункты 58–59).

налогообложения, а также незаконным трансграничным финансовым потокам. Часть усилий по борьбе с уклонением от уплаты налогов должна составлять любая стратегия, направленная на сдерживание посредников, эвфемистически именуемых «решателями» или «поставщиками услуг».

10. В настоящем докладе, являющемся промежуточным докладом о негативных последствиях недобросовестной налоговой и бюджетной политики для международного порядка, Независимый эксперт уделяет должное внимание профессиональным аналитическим работам, выполненным в рамках межправительственных организаций, в том числе расположенного в Женеве Центра по проблемам Юга, ОЭСР и ее инициативы «Налоговые инспекторы без границ»¹⁷, а также исследованиям, проведенным организациями гражданского общества, в том числе Международной ассоциацией юристов¹⁸, Форумом по вопросам глобальной политики¹⁹, Global Justice Now²⁰, Глобальным альянсом за налоговую справедливость²¹, организацией ОКСФАМ²², Центром «Европа — третий мир»²³, Ресурсным центром по вопросам бизнеса и прав человека²⁴, объединением «Справедливое налогообложение»²⁵, Центром экономических и политических исследований²⁶, Центром по экономическим и социальным правам²⁷, экспертным центром «Шифт»²⁸, организацией «Граждане за налоговую справедливость»²⁹, организацией «Транспэрэнси интернэшнл»³⁰, Независимой комиссией по реформированию международного корпоративного налогообложения³¹, организацией «Глобальная инициатива по отчетности»³², Центром по исследованию коррупции и организованной преступности³³, фондом Фридриха Эберта³⁴, альянсом «Сюд»³⁵, католическим Комитетом по борьбе с голодом и содействию развитию³⁶, организацией «Секур католик — Каритас Франс»³⁷,

¹⁷ См. www.oecd.org/tax/taxinspectors.htm.

¹⁸ См. www.ibanet.org/LPD/Taxation/Section/Taxes/Publications.aspx.

¹⁹ См. www.globalpolicy.org/home/272-general/52850-panama-papers-when-tax-abuse-is-human-rights-abuse.html.

²⁰ См. www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp011216.

²¹ См. www.globaltaxjustice.org/, <http://www.globaltaxjustice.org/the-world-needs-a-un-global-tax-body-now/>; и www.globaltaxjustice.org/wp-content/uploads/2015/02/UN-Tax-Body-Briefing-for-Government-Delegations-with-Logos.pdf.

²² См. www.oxfam.org/en/tags/tax-havens, <https://www.oxfam.org.au/wp-content/uploads/2016/06/OXF003-Tax-Havens-Report-FA-WEB.pdf>; и www.theguardian.com/world/2016/apr/14/us-corporations-14-trillion-hidden-tax-havens-oxfam.

²³ См. www.cetim.ch/wp-content/uploads/Right-t <http://cepr.org/o-development.pdf>; и www.cetim.ch/wp-content/uploads/report_10.pdf.

²⁴ См. <https://business-humanrights.org/en/tax-avoidance-0>.

²⁵ См. www.taxjustice.net/topics/inequality-democracy/human-rights/.

²⁶ См. <http://cepr.org/>, http://cepr.org/active/publications/discussion_papers/dp.php?dpno=8570.

²⁷ См. www.cesr.org/section.php?id=229, http://cesr.org/downloads/Tax_Evasion_ETOs_2014.pdf.

²⁸ См. www.shiftproject.org/article/tax-abuse-business-and-human-rights-issue.

²⁹ См. http://ctj.org/ctjreports/2015/10/offshore_shell_games_2015.php#.V4Otlf197IU.

³⁰ См. www.transparency.org/glossary/term/tax_haven.

³¹ См. www.icrict.org/declaration/.

³² См. www.globalreporting.org/Pages/default.aspx.

³³ См. www.occrp.org/en/daily/5133-unaoil-leaks-investigation-spotlights-global-oil-industry-bribes-for-contracts-scandal.

³⁴ См. library.fes.de/pdf-files/iez/global/04669.pdf.

³⁵ См. www.alliancesud.ch/en/publications/downloads/5769_alliancesud_news_nr%2079_GzD.pdf.

³⁶ См. <http://ccfd-terresolidaire.org/infos/partage-des-richesses/paradisfiscaux/>.

³⁷ См. www.secur-catholique.org/actualites/sur-la-piste-des-banques-francaises-dans-les-paradis-fiscaux.

платформой налоговых и судебных убежищ³⁸ и другими. Независимый эксперт добавляет свой голос к голосам различных групп и организаций, выступивших с инициативами в этой области, и обращается к правительствам с призывом предпринять безотлагательные действия, направленные на устранение вопиющей несправедливости, укорененной в систематическом уходе от налогов посредством использования налоговых гаваней, который выкачивает триллионы долларов из экономик многих стран, в том числе развивающихся.

11. В мае 2016 года свыше 300 ведущих экономистов и юристов обратились к правительствам с призывом к действиям по обеспечению налогово-бюджетной транспарентности. Оливье Бланшар, Энгус Дитон, Нора Лустиг и Тома Пикетти выразили мнение о том, что налоговые гавани никакой экономической цели не служат, и что они должны быть ликвидированы. В частности, они призвали правительства принять глобальные правила, требующие от компаний представления открытой отчетности о своей налогооблагаемой деятельности в каждой стране, в которой они осуществляют таковую, и обеспечить публичное раскрытие всеми территориями информации об истинных владельцах компаний и трастов. «Панамские документы» и другие недавние разоблачения свидетельствуют о том, что секретность, обеспечиваемая налоговыми гаванями, подпитывает коррупцию и подрывает способность государств собирать свою справедливую долю налогов»³⁹.

12. Специальный советник Генерального секретаря по Повестке дня в области устойчивого развития на период до 2030 года Джеффри Сакс отметил: «Налоговые гавани появились отнюдь не сейчас. Британские Виргинские острова не стали налоговой гаванью и хранителем секретов благодаря лишь собственным усилиям. Такие гавани являются осознанным выбором правительств крупных стран, в особенности Соединенного Королевства и Соединенных Штатов, действующих совместно с ведущими финансовыми организациями, учреждениями бухгалтерского учета и юридическими учреждениями, занимающимися вопросами перемещения денежных средств»⁴⁰.

13. Проблема проистекает отчасти из мантр рыночного фундаментализма и убежденности в том, что финансовые рынки должны быть дерегулированы, поскольку это, в конечном счете, идет на пользу всем, в том числе малоимущим. Несмотря на отсутствие эмпирических доказательств, которые подтверждали бы это, транснациональные корпорации и сверхбогатые люди преуспели в создании условий, благоприятствующих систематическому разграблению общества. Сговор между крупнейшими мировыми банками, специализированными юридическими фирмами, а также консалтинговыми и бухгалтерскими фирмами позволил сложиться глобальной системе, призванной обеспечивать сокрытие денежных средств и уход от уплаты налогов в силу скрытности офшорных структур. Он неэтичен и должен именно так и восприниматься профессиональными ассоциациями, юридическими школами и школами бизнеса. Однако вместо запрета деятельности, которая очевидно идет против доб-

³⁸ См. www.stopparadisfiscaux.fr/.

³⁹ См. www.oxfam.org/en/pressroom/pressreleases/2016-05-09/tax-havens-serve-no-useful-economic-purpose-300-economists-tell. <https://panamapapers.icij.org/>. См. также в защиту налоговых гаваней www.internationalman.com/articles/the-moral-case-for-tax-havens.

⁴⁰ См. www.theguardian.com/world/2016/may/09/tax-havens-have-no-economic-justification-say-top-economists.

рых обычаев и традиций⁴¹ и может быть эквивалентна сговору или даже принимать форму рэкета, государства вступили в состояние саморазрушающей конкуренции между собой, стремясь определить, чья юрисдикция предлагает более широкий спектр средств обеспечения секретности. Сложившаяся ситуация являет собой своего рода «золотое дно» для юристов и бухгалтерских фирм, отравляя в то же время налогово-бюджетное здоровье многих стран, в особенности в условиях распространения финансовой глобализации в 1980-х и 1990-х годах. Офшорный мир коррумпирует и искажает рынки и инвестиции, придавая им формы, не имеющие ничего общего с эффективностью⁴².

14. Одним из наиболее эффективных способов выявления случаев коррупции является сигнализирование о нарушениях. Разоблачения со стороны людей, сигнализирующих о нарушениях, положили начало публичным дискуссиям о налоговых гаванях, давшим импульс изменениям в законодательстве, направленным на запрещение секретных юрисдикций. Однако информаторы зачастую платят большую цену. Информаторам и свидетелям следует предоставлять легкодоступные возможности для раскрытия информации и требуется принятие законодательных актов об их защите от репрессий в духе демократического и справедливого международного порядка. Доклад о законодательных актах, направленных на защиту информаторов, опубликовала «Транспэрэнси интернэшнл»⁴³. Выполненное недавно рядом организаций исследование, озаглавленное «Законы о защите информаторов, действующие в странах Г-20: приоритеты для действий», содержит анализ ситуации с предписаниями в отношении защиты информаторов и указывает на серьезные недостатки, связанные, в частности, с отсутствием у сотрудников каналов для информирования, по которым они могли бы скрытно передавать информацию, содержащую важные сведения⁴⁴. «Luxembourg Leaks» (LuxLeaks), «SwissLeaks» и «Панамские документы» полностью разоблачили формы, в которых финансовая секретность способствует коррупции в ситуации, когда отдельные лица и корпорации име-

⁴¹ Alfred Verdross, "Forbidden treaties in international law", *American Journal of International Law*, vol. 31, No. 4 (Oct. 1937), pp. 571 ff; A. Verdross, "Les principes généraux du droit et la jurisprudence internationale", *Collected Courses of the Hague Academy of International Law*, vol. 52 (1935), pp. 195–249; Olivier Corten and Pierre Klein, eds., *The Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary*, Volume I (Oxford University Press, 2011), p. 146; и Robert Kolb, *The International Court of Justice* (Oxford University Press, 2013), p. 81. Существует минимальный этический стандарт для договора, и договор, подрывающий общественный порядок или иным образом идущий против добрых обычаев и традиций, является ничтожным, например если он препятствует осуществлению универсально признанных задач цивилизованного государства, таких, как поддержание общественного порядка, обеспечение телесного и духовного благополучия лиц, постоянно проживающих на его территории, и обеспечение защиты своих граждан за рубежом. Bruno Simma, "The contribution of Alfred Verdross to the theory of international law", *European Journal of International Law*, vol. 6 (1995), pp. 33-54; и <http://ejil.oxfordjournals.org/content/6/1/33.full.pdf> Gleider Hernandez, "A reluctant guardian: the International Court of Justice and the concept of 'international community'", *British Yearbook of International Law*, vol. 83, No. 1 (2012). См. также Sir Hersch Lauterpact on "overriding principles of international law" in *Yearbook of the International Law Commission 1953*, vol. II (United Nations publication, Sales No. 59.V.4, Vol. II), p. 155; Alexander Orakhelashvili, ed., *Research Handbook on the Theory and History of International Law* (Elgar, 2011); и <https://law.wustl.edu/SBA/upperlevel/International%20Law/IntLaw-Mutharika2.pdf>.

⁴² См. <http://hack.tion.free.fr/mvtsoc/Attac/www.attac.org/fra/toil/doc/oxfam2.htm>.

⁴³ См. www.transparency.org/topic/detail/whistleblowing/.

⁴⁴ См. www.transparency.de/fileadmin/pdfs/Themen/Hinweisgebersysteme/Whistleblower-Protection-Laws-in-G20-Countries-Priorities-for-Action.pdf.

ют возможность прятаться за рядами неизвестно кому принадлежащих компаний, трастов и фондов.

15. После того как Независимый эксперт представил в 2015 году свой доклад Генеральной Ассамблее, он направлял сообщения государствам и вопросники правительствам и межправительственным организациям и принимал участие в международных конференциях и научных симпозиумах, а также мероприятиях «на полях» встреч Организации Объединенных Наций, что отмечено в его докладе Совету по правам человека (A/HRC/33/40).

II. Факты и следствия

16. Согласно определению ОЭСР, налоговой гаванью является «страна, установившая низкую или нулевую ставку налога и используемая корпорациями для уменьшения суммы налогообложения, которая в противном случае подлежала бы уплате в стране с высоким уровнем налогообложения... Налоговые гавани характеризуются следующими ключевыми особенностями: отсутствие или незначительный размер налогов; отсутствие оперативного обмена информацией; отсутствие прозрачности в применении законодательных положений, правовых норм и административных положений»⁴⁵. Позднее ОЭСР учредила Глобальный форум по вопросам транспарентности и обмена информацией для целей налогообложения и осуществляла энергичный процесс независимого экспертного обзора с присвоением рейтингов для определения соответствия международным стандартам налоговой транспарентности⁴⁶.

17. Организация «Объединение за справедливость в отношении информаторов» предлагает следующее определение: «страна (или территория), законы которой делают ее привлекательной в качестве налогового убежища для денежных средств иностранного происхождения»⁴⁷.

18. Согласно сведениям объединения «Справедливое налогообложение», существует свыше 100 «обеспечивающих секретность юрисдикций» (оно предпочитает использовать данный термин вместо налоговых гаваней, для которых отсутствует четкое определение, основывающееся на поддающихся объективной проверке критериях). Выполненный объединением глобальный анализ свидетельствует о существовании целого комплекса финансовых тайн в большинстве оценивавшихся юрисдикций и о необходимости реформировать систему, а не заниматься поиском «беспроблемных» юрисдикций.

19. Кроме того, согласно данным объединения «Справедливое налогообложение», в офшорах, обеспечивающих секретность юрисдикций, по всему миру размещены от 21 до 32 трлн. долл. частных финансовых средств, которые либо вообще не облагаются налогами, либо облагаются ими лишь в незначительной мере. Сумма выпадающих доходов составляет при этом порядка 190 млрд.

⁴⁵ См. www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm. См. также www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/oxfam_paper_-_final_version__06_00.pdf.

⁴⁶ Перечни секретных юрисдикций, включая список «несговорчивых» налоговых гаваней, см. www.oecd.org/countries/monaco/listofunco-operativetaxhavens.htm. Другие списки см. на www.imf.org/external/NP/ofca/OFCA.aspx; www.bis.org/statistics/dsd_cbs.pdf; и www.gao.gov/assets/290/284522.pdf.

⁴⁷ См. <https://whistleblowerjustice.net/what-is-a-tax-haven/>.

долл. в год⁴⁸. По данным ЮНКТАД, это обходится развивающимся странам более чем в 100 млрд. долл. в год⁴⁹.

20. Используемый объединением «Справедливое налогообложение» индекс финансовой секретности ранжирует юрисдикции в соответствии со степенью существующей в них секретности и масштабами осуществляемой в них офшорной финансовой деятельности (см. приложение). Первые три строки в индексе за 2015 год занимают следующие юрисдикции: Швейцария, Гонконг (Китай)⁵⁰ и Соединенные Штаты⁵¹. В число других значимых юрисдикций входят Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии вместе с его заморскими территориями и коронными колониями, Люксембург, Нидерланды, Бельгия, Мальта⁵², Кипр, Сингапур, Либерия⁵³ и Панама.

21. Согласно объединению «Справедливое налогообложение», объем незаконных трансграничных финансовых потоков оценивается в 1,6 трлн. долл. в год, многократно превышая 135 млрд. долл., выделяемые в мире на «помощь иностранным государствам». По оценкам, вследствие оттока капитала только африканские страны потеряли с 1970-х годов свыше 1 трлн. долл., тогда как совокупный размер внешней задолженности не достигает у них и 200 млрд. долл. С этой точки зрения, Африка является крупным мировым кредитором, однако ее активы находятся в руках состоятельной элиты, защищенной секретностью офшоров, в то время как долги легли на плечи населения, которое и без того страдает от крайней нищеты. Секретность офшоров позволяла десятилетиями практиковать уклонение от уплаты налогов в таких европейских странах, как Греция, Италия и Португалия.

22. По утверждению экономиста Габриеля Цукмана из Калифорнийского университета в Беркли, уклонение от уплаты налогов обходится государствам приблизительно в 200 млрд. долл. в год⁵⁴.

23. Согласно исследованиям ОЭСР, использование схем искусственного размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли (BEPS) приводит к тому, что в мировом масштабе ежегодная сумма недополученных поступлений по налогу на прибыль корпораций составляет от 100 до 240 млрд. долл.⁵⁵

⁴⁸ См. www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf.

⁴⁹ См. www.taxjustice.net/2015/03/26/unctad-multinational-tax-avoidance-costs-developing-countries-100-billion/.

⁵⁰ См. www.scmp.com/business/markets/article/1880426/crackdown-caribbean-tax-havens-surprise-boon-hong-kong.

⁵¹ См. www.bloomberg.com/news/articles/2016-01-27/the-world-s-favorite-new-tax-haven-is-the-united-states.

⁵² См. www.independent.com.mt/articles/2016-06-12/local-news/Malta-is-the-EU-s-number-four-corporate-tax-haven-Oxfam-International-6736159237; и www.oxfam.org/en/pressroom/pressreleases/2013-05-22/tax-private-billions-now-stashed-away-havens-enough-end-extreme.

⁵³ См. www.financeuncovered.org/investigations/liberia-americas-outpost-financial-secrecy/.

⁵⁴ *The Hidden Wealth of Nations, the Scourge of Tax Havens* (University of Chicago, 2015).

⁵⁵ См. www.theguardian.com/global-development-professionals-network/2016/may/10/were-losing-240bn-a-year-to-tax-avoidance-who-really-ends-up-paying.

24. По данным ОКСФАМ, корпорации Соединенных Штатов скрывают в налоговых гаванях не менее 1,43 трлн. долл.⁵⁶ Перемещение прибыли транснациональными корпорациями Соединенных Штатов позволяет предположить, что в юрисдикции, в которых никакой соответствующей реальной экономической деятельности не осуществляется, уводится от 25 до 30 процентов общемирового объема прибыли.

25. На налоговые гавани приходится в мире значительная часть прямых иностранных инвестиций⁵⁷.

26. Налоговыми гаванями воспользовалась 51 из 68 компаний, которым подразделением Всемирного банка, занимающимся кредитованием частного сектора, были в 2015 году сужены денежные средства для финансирования инвестиций в страны Африки к югу от Сахары⁵⁸.

III. Препятствия и недобросовестная практика

27. Использование эвфемизмов представляет собой препятствие для проведения реформ, поскольку подсознательно многие политики, законодатели, бизнесмены, инвесторы, транснациональные корпорации, журналисты и даже население не ощущают, что экономическая деятельность и торговля могут быть «токсичны» для прав человека миллиардов людей. Они воспринимают бизнес как нечто такое, что всегда приносит выгоду, а тех, кто занимается манипуляциями с налогами, в форме эвфемизма именуют «поставщиками юридических услуг». Многие не сразу могут разглядеть за терминами «налоговые гавани» или «убежища» коррупционные каналы и одобряют сомнительные формы «налоговой оптимизации», полагая их вполне «законными», несмотря на то что некоторые из этих действий вплотную граничат с деяниями, которые иначе рассматривались бы в качестве налогового мошенничества, рэкета или сговора. Как еще можно охарактеризовать тайный сговор между лоббистами от бизнеса, политиками, юристами, специализирующимися на налоговом праве, банками, а также бухгалтерскими и консалтинговыми фирмами, создающими насквозь искусственную систему со специальным налоговым законодательством, «стимулами» и лазейками, не служащими никакой экономической цели или цели создания рабочих мест, но позволяющим компаниям обманывать правительства в вопросе о налоговых поступлениях? Руководящие принципы предпринимательской деятельности в аспекте прав человека не содержат никаких положений, касающихся обязанности коммерческих предприятий уплачивать свою справедливую долю налогов. В них не содержится никаких упоминаний об уклонении от уплаты налогов, налоговом мошенничестве или налоговых гаванях. Таковые не упоминаются даже в комментариях Международной ассоциа-

⁵⁶ См. www.theguardian.com/world/2016/apr/14/us-corporations-14-trillion-hidden-tax-havens-oxfam; www.oxfamamerica.org/static/media/files/Broken_at_the_Top_4.14.2016.pdf; и www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/oxfam_paper_-_final_version__06_00.pdf. По сообщениям, Apple хранит в офшорах 181 млрд. долл., General Electric — 119 млрд. долл., Microsoft — 108 млрд. долл.

⁵⁷ См. <https://tax.network/ddharmapala/what-problems-and-opportunities-are-created-by-tax-havens/>.

⁵⁸ См. www.oxfam.org/en/pressroom/pressreleases/2016-04-11/majority-world-banks-private-investments-go-companies-have.

ции юристов⁵⁹, как если бы коммерческие предприятия были освобождены в сфере налогообложения от соблюдения обязательства в области прав человека. Возможно, такое обязательство может быть истолковано в руководящих принципах под заголовком «Должная осмотрительность», но оно во всяком случае заслуживает упоминания по крайней мере в одной отдельной статье.

28. Использование лазеек осуществляется по инструкциям участников организованного бизнеса по уклонению от налогов, доминирующее положение в котором занимают четыре бухгалтерские фирмы («Делойт», «ПрайсуотерхаусКуперс», КПМГ и «Эрнст энд Янг»), и алчно копируется другими, разрушительным образом воздействуя на права человека. Как документально зафиксировано в докладах, «они устанавливают подходящие для них самих стандарты... действуя в сговоре с руководителями компаний с целью повысить свои вознаграждения путем раскручивания биржевой стоимости акций в ущерб инвестициям, общественным интересам и выживанию в долгосрочном плане». Подобное поведение не только служит иллюстрацией упрощенного и эгоистичного подхода к бизнесу, движимого стремлением получить краткосрочную прибыль, но и (что важнее) серьезно подрывает демократию и благосостояние нации. Оно приводило к тому, что многие правительства, лишённые ресурсов, требующихся на цели здравоохранения, образования, обеспечение безопасности и покрытие других основных потребностей, «переносили бремя налогов с гигантских корпораций и состоятельной элиты на труд, потребление и сбережения, снижая покупательную способность простых людей и порождая экономические кризисы»⁶⁰.

29. Другое препятствие заключается в ложном чувстве безопасности (ощущении, что «кто-то занимается решением проблем»), проистекающем из факта существования таких организаций, как ОЭСР. На совещании в Нью-Йорке в апреле 2016 года представитель группы по финансированию развития, констатировала: «Представители богатых стран собираются в закрытом помещении и принимают решения о том, что они называют глобальными правилами налогообложения»⁶¹. Она отметила, что координируемый ныне ОЭСР процесс «крайне недемократичен» и что правила ставят развивающиеся страны в невыгодное положение. Например, согласно правилам ОЭСР, когда компания работает в более чем одной стране, налоги должны по преимуществу уплачиваться в стране, в которой расположена штаб-квартира компании. Это выгодно стра-

⁵⁹ См. https://business-humanrights.org/sites/default/files/documents/IBA_Practical_Guide.pdf; и www.ibanet.org/Article/Detail.aspx?ArticleUid=c9bd50c6-c2b3-455b-b086-a7efbfe1f6a5.

⁶⁰ Austin Mitchell and Prem Sikka, *The Pin-Stripe Mafia: How Accountancy Firms Destroy Societies* (Association for Accountancy and Business Affairs, 2011). Аудиторские фирмы консультируют транснациональные корпорации и сверхбогатых людей относительно порядка структурирования ими своих счетов в целях минимизации налогов, занимаются лоббированием в правительствах и наднациональных организациях в целях сохранения открытыми лазеек для транснациональных корпораций и воспрепятствования прозрачности, разработки новых схем уклонения от налогов, консультированием правительств по новым принципам налогообложения, призванным обеспечить сохранение или расширение привилегий для транснациональных корпораций, недемократическим путем влияют на разработку налогового законодательства, реализуют практику «вращающейся двери», придают квазилегитимный облик налоговым гаваням, финансируют мозговые центры, занимающиеся формулированием предметов налоговых споров, имеющих целью предоставление все более значительных налоговых стимулов. См. также Jim Cousins, Austin Mitchell and Prem Sikka, *Race to the Bottom: The Case of the Accountancy Firms* (Association for Accountancy and Business Affairs, 2004).

⁶¹ См. www.ipsnews.net/2016/04/developing-countries-left-out-of-global-tax-decisions/.

нам — членам ОЭСР, в которых штаб-квартиры чаще всего и располагаются, и не выгодно развивающимся странам, в которых компании осуществляют значительный объем своей деятельности. Для противостояния такой ситуации Группа 77 (Г-77) и Китай, представляющие 134 государства-члена, настоятельно призвали Организацию Объединенных Наций к активизации своей роли в глобальном сотрудничестве в налоговой сфере, аргументируя это тем, что она будет способствовать укреплению международного сотрудничества в этой области и позволит странам, в том числе развивающимся, иметь равное право голоса в вопросах налогообложения. К сожалению, это предложение было отклонено в Аддис-Абебской программе действий третьей Международной конференции по финансированию развития, подтвердившей сохранение за ОЭСР контроля в глобальных вопросах, касающихся налогообложения. Наблюдатели полагают, что исключение более 100 развивающихся стран из непрозрачных процессов выработки правил является причиной того, почему глобальная налоговая система стала столь «фрагментарной, дисфункциональной и непригодной для удовлетворения потребностей развивающегося мира»⁶². Недавно принятые рамки BEPS призваны уделить внимание этому вопросу.

30. Между тем предпочтительным механизмом агрессивного уклонения от уплаты налогов становятся выплаты роялти внутри самих компаний. Необходимо адаптировать законодательство таким образом, чтобы исключить подобного рода искусственные договоренности в рамках одной компании, которые не служат никакой другой цели кроме лишения государства законных налоговых поступлений⁶³. Подходящим местом для обсуждения подобных вопросов мог бы явиться Всемирный экономический форум, однако не исключено, что некоторые крупные игроки по-прежнему предпочтут лелеять налоговый рай и будут затягивать его отмену⁶⁴.

А. «Панамские документы»

31. В апреле 2016 года Международный консорциум журналистских расследований (МКЖР)⁶⁵ опубликовал «Панамские документы», куда вошло приблизительно 12 миллионов документов, которые получены в результате утечки от одной из панамских юридических фирм, содержат подробную финансовую информацию о подставных компаниях и налоговых гаванях и обнажают верхушку айсберга, состоящего из эпизодов ухода от налогового обложения, уклонения от уплаты налогов и клептократии. Кто-то может спросить, сколько других юридических фирм и в скольких других обеспечивающих секретность юрисдикциях происходит то же самое. Ответы может дать осуществленное МКЖР в мае 2016 года открытие для публичного доступа базы данных с возможностью поиска, в состав которой включены 214 488 офшорные компании, созданные в

⁶² См. www.globaltaxjustice.org/the-world-needs-a-un-global-tax-body-now/.

⁶³ См. www.alliancesud.ch/en/publications/downloads/5769_alliancesud_news_nr%2079_GzD.pdf.

⁶⁴ См. www.ipsnews.net/2005/01/world-economic-forum-corporations-in-search-of-paradise-fiscal-that-is/.

⁶⁵ См. <https://panamapapers.icij.org/>; и www.cesr.org/article.php?id=1834 (Center for Economic and Social Rights, “When tax abuse is human rights abuse”).

21 юрисдикции — от Невады до Гонконга и Британских Виргинских островов⁶⁶.

32. Произошло сближение влиятельных игроков, работающих рука об руку в стремлении использовать любую лазейку в налоговом законодательстве для создания сомнительных организаций и подставных компаний, не служащих никаким экономическим или предпринимательским целям, а предназначенных главным образом для сокрытия огромных состояний, принадлежащих в том числе клептократам из развивающегося мира, разграбившим собственные страны⁶⁷. В некоторых случаях такого рода организации использовались для отмыывания денег, полученных от осуществления деятельности сомнительного характера. Подобная практика способствовала углублению экономического неравенства. «Панамские документы» рассказывают не о Панаме или юридической фирме «Моссак Фонсека»⁶⁸, а о глобальной сети обеспечивающих секретность юрисдикций.

33. В ответе на вопросник Независимого эксперта о влиянии уклонения от налогов и налоговых гаваней ОЭСР⁶⁹ заявила следующее:

Хотя нетрудно сфокусироваться на плохих новостях, полученных из «Панамских документов» и других утечек, важно узнавать также и хорошие новости. Из ставшей доступной информации следует, что шаги, предпринятые мировым сообществом для обеспечения прозрачности информации о правах собственности, начинают работать. Представленные МКЖР цифры свидетельствуют, например, о том, что число акционерных компаний с акциями на предъявителя, созданных фирмой «Моссак и Фонсека», в течение определенного времени уменьшалось и сократилось в 2015 году практически до нуля. Во всех юрисдикциях, использовавшихся для создания подобных компаний, акции на предъявителя либо выведены из обращения, как, например, в самой Панаме, которая вывела их из обращения в 2015 году, либо, как в случае Сейшельских Островов, акции на предъявителя полностью отменены. Все это свидетельствует о том, что мы следуем по правильному пути и что финансовые центры по всему миру реагируют на новые условия, касающиеся прозрачности налогообложения. Остается еще только обеспечить достижение в полном объеме глобальной прозрачности налогообложения и стандартов обмена информацией.

34. К настоящему времени последствия скандала, связанного с «Панамскими документами», оказались в заметной мере сглажены. В отставку подал только лишь один глава правительства — премьер-министр Исландии⁷⁰. Представляется, что, как и в других ситуациях, связанных со злоупотреблениями белых

⁶⁶ См. <https://panamapapers.icij.org/blog/20160509-offshore-database-release.html>; <https://offshoreleaks.icij.org/nodes/61034>; и https://www.icij.org/offshore#_ga=1.183963814.1052794772.1467974903.

⁶⁷ См. серию публикаций МКЖР о тайных сделках в Африке, доступно на сайте <https://panamapapers.icij.org/>.

⁶⁸ «Нью-Йорк таймс» сообщила 16 июня 2016 года о том, что в Женеве в качестве подозреваемого разоблачителя арестован сотрудник «Монсека». См. www.counterpunch.org/2016/04/18/panama-and-the-criminalization-of-the-global-finance-system/.

⁶⁹ Доступно на сайте www.ohchr.org/EN/Issues/IntOrder/Pages/IEInternationalorderIndex.aspx.

⁷⁰ См. www.theguardian.com/world/2016/apr/05/iceland-prime-minister-resigns-over-panama-papers-revelations.

воротничков, безнаказанность сохраняется. Специальный докладчик по вопросу о праве на свободу мирных собраний и праве на свободу ассоциации Майна Кианг отметил по окончании официальной поездки в Соединенные Штаты в июле 2016 года, что банкиры с Уолл-стрита награбили миллиарды долларов посредством использования нечестных схем, разорив бюджеты миллионов американцев и обременив налогоплательщиков объемным кризисным законопроектом. Он отметил, что он пока не услышал никакого предложения о «войне с воровством на Уолл-стрит» (по аналогии с «войной с наркотиками») ⁷¹.

В. Налоговые гавани и коррупция

35. В марте 2016 года в «Хаффингтон Пост» были опубликованы итоги многомесячного расследования дела «Унаойл» — базирующейся в Монако компании, зарегистрированной в налоговой гавани, а именно на Британских Виргинских островах. «Унаойл» и ее субподрядчики занимались, как сообщается, подкупом иностранных должностных лиц с целью оказания помощи крупным многонациональным корпорациям в получении контрактов, о чем предположительно свидетельствуют десятки тысяч внутренних документов компании. «Расследование показывает, насколько крупные западные компании замешаны в коррупции за рубежом. Оно также демонстрирует, что прибегая к коррупции, эти компании подпитывают определенного рода политическую нестабильность, позволяющую разрастаться повстанческим движениям, подобным самопровозглашенному «Исламскому государству»» ⁷².

36. Скандал со взяточничеством в «Унаойл» вскрывает систематические дачи взятки многочисленными транснациональными предприятиями. Помимо вопросов, связанных с коррупцией, это поднимает проблемы уклонения от уплаты налогов, поскольку о фактах дачи взяток очевидно умалчивается, и налогом они не облагаются. Где укрываются эти деньги? Согласно оказавшейся доступной вследствие утечек информации, государственные контракты на миллиарды долларов были, предположительно, получены британской компанией «Роллс-Ройс», американской транснациональной корпорацией «Халлибертон», австралийской компанией «Лейтон Холдингз», а также корейскими корпорациями «Самсунг» и «Хендай» благодаря взяткам, выплачивавшимся от их имени. Федеральное бюро расследований, Министерство юстиции Соединенных Штатов, австралийские и британские органы по борьбе с коррупцией приступили к совместному расследованию скандала «взятки за контракты».

С. Искусство создания «несуществующей реальности»: нестандартные схемы крупных бухгалтерских фирм

37. В ноябре 2014 года МКЖР получила из одного из источников тысячи конфиденциальных документов, раскрывающих запутанную сеть организаций, занимающихся уклонением от уплаты налогов и базирующуюся в Люксембурге.

⁷¹ См. www.ohchr.org/EN/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=20317&LangID=E.

⁷² См. www.huffingtonpost.com/entry/unaoil-scandal-explained_us_56fbd2f0e4b0daf53aee0cff; и www.theguardian.com/business/2016/jul/19/serious-office-opens-criminal-investigation-into-unaoil.

38. Архитекторами системы предоставления офшорных банковских услуг являются международные аудиторские фирмы. На сайте МКЖР приводится информация о том, что на протяжении более чем десяти лет «ПрайсуотерхаусКуперс» оказывала компании «Катерпиллар» помощь в перемещении прибыли, генерируемой в Соединенных Штатах ее бизнесом по производству запасных частей, в небольшой филиал в Швейцарии. Комплектующие по-прежнему поступали в Соединенные Штаты и затем отгружались со склада независимым дилерам. Прибыль учитывалась швейцарской дочерней компанией, которая уплачивала налоги с доходов корпораций по ставке менее 6 процентов в год, что значительно ниже ставки в 29 процентов, распространявшейся на «Катерпиллар» в Соединенных Штатах. К 2008 году партнеры в бухгалтерской фирме обеспокоились тем, что стратегия могла быть поставлена под угрозу решением «Катерпиллар» о переводе части менеджеров в Соединенные Штаты и что эта перемена подчеркнула бы незначительность масштабов бизнеса с комплектующими в Швейцарии. Партнер «ПрайсуотерхаусКуперс», принимавший участие в разработке схемы экономии на налоговых платежах, написал своему коллеге, что им необходимо «составить фабулу», которая позволила бы «выдержать дистанцию» между менеджерами и бизнесом по производству запчастей. Коллега отметил, что в любом случае они оба успеют выйти на пенсию до того, как эта стратегия попадет к аудиторам. На слушаниях в Конгрессе Соединенных Штатов в 2015 году сенатор Карл Левин раскритиковал стратегию вывода прибыли, охарактеризовав ее упражнением в искусстве создания «несуществующей реальности». В ходе расследования выяснилось, что бухгалтерская фирма использовала юридические лазейки для оказания «Катерпиллар» помощи в перемещении 8 млрд. долл. бумажной прибыли из Соединенных Штатов в Швейцарию, снизив сумму взимаемых с производителя оборудования в Соединенных Штатах налогов на 2,4 млрд. долл.⁷³

39. МКЖР идет дальше с описанием того, как внутренние документы компании в Люксембурге позволили выяснить, что «ПрайсуотерхаусКуперс» помогала «ПепсиКо», ИКЕА и другим корпоративным гигантам реализовывать замысловатые стратегии вывода прибыли, позволяющие им уменьшать суммы взимаемых с них налогов на миллиарды долларов. Между тем в Соединенных Штатах власти проводят расследование в отношении другой крупной бухгалтерской фирмы (КПМГ) на предмет содействия офшорным налоговым укрытиям, генерировавшим фальсифицированные убытки на миллиарды долларов, и предположительно вводили Налоговое управление Соединенных Штатов в заблуждение относительно укрытий. В Нью-Йорке проводится расследование в отношении другой бухгалтерской фирмы, «Делойт», в связи с оказанием содействия британскому банку в нарушении режима санкций, введенных против Исламской Республики Иран, посредством представления регуляторам «смягченного» отчета.

40. В Дубае фирма «Эрнст энд Янг» предположительно оказывала крупнейшему ближневосточному аффилированному предприятию помощь в сокрытии деятельности, которая может рассматриваться в качестве нарушения международных стандартов, направленных на борьбу с торговлей «конфликтным золотом» из регионов, в которых конкуренция за минеральные ресурсы порождает кровопролитие.

⁷³ См. www.icij.org/project/luxembourg-leaks/big-4-audit-firms-play-big-role-offshore-murk.

41. Несмотря на утверждения КПМГ и «ПрайсуотерхаусКуперс» о наличии у них строгих кодексов поведения для всех, кто работает под их маркой по всему миру,⁷⁴ представляется, что бухгалтерским фирмам предстоит пройти еще очень длинный путь до понимания того, что означают этика, финансовая ответственность и социальная справедливость.

42. Возникает вопрос, не рассматривают ли правительства крупные бухгалтерские фирмы так же, как им представляются крупные банки, — «слишком большими, чтобы рухнуть». Подобное отношение препятствует реформированию, поскольку партнерам известно, что правительство пойдет лишь до определенного предела в наложении взыскания за ненадлежащее поведение. Наиболее тревожной представляется практика «вращающихся дверей» и «инфильтрация» правительств крупными аудиторскими фирмами, которые приобрели значительное влияние и знание ситуации изнутри, оказывая правительствам помощь в написании законов, устанавливающих правила применения офшорных систем, и активно лоббируя соблюдение выгодных им правил. Бывший член парламента Соединенного Королевства Остин Митчелл даже назвал аудиторские фирмы «более могущественными, чем правительство»⁷⁵. Критики утверждают, что в Европе и других регионах руководители крупных бухгалтерских фирм так часто мигрируют между бухгалтерской отраслью и правительством, что это подрывает усилия властей по контролю за отраслью и обеспечению соблюдения налогового законодательства.

D. “LuxLeaks” и защита информаторов

43. Расследование “Luxembourg Leaks” основывается на конфиденциальной информации о секретных договоренностях в сфере налогообложения, одобренных властями Люксембурга и предусматривающих «налоговые льготы» для более чем 350 компаний со всего мира. С технических позиций в Люксембурге частные соглашения законны, хотя они и идут вразрез с национальным и международным публичным порядком (*ordre public*)⁷⁶. Тот факт, что тогдашний премьер-министр Люксембурга стал в 2014 году Председателем Европейской комиссии, ставит под вопрос его решимость положить конец уходу от уплаты налогов⁷⁷. К сожалению, Европейскому парламенту не удалось сформировать комиссию по расследованию скандала «LuxLeaks», на чем настаивали многочисленные парламентарии⁷⁸.

44. Информаторы, выявившие злоупотребления в сфере налогообложения, были в первой половине 2016 года привлечены к уголовной ответственности⁷⁹. 29 июня двое бывших сотрудников «ПрайсуотерхаусКуперс» были приговорены к условному наказанию сроком на 12 и 9 месяцев⁸⁰ соответственно за до-

⁷⁴ Там же.

⁷⁵ См. www.theaccountant-online.com/features/political-donations-are-a-way-of-influencing-policy-and-buying-influence-austin-mitchell-former-mp-4583932/.

⁷⁶ См. www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database.

⁷⁷ См. www.theguardian.com/world/2014/dec/14/jean-claude-juncker-luxembourg-tax-deals-controversy.

⁷⁸ См. www.euractiv.com/section/euro-finance/news/parliament-despondent-after-failure-of-luxleaks-committee/.

⁷⁹ См. www.transparency.org/news/feature/whats_it_like_to_be_a_whistleblower.

⁸⁰ См. www.bbc.com/news/world-europe-36662636.

пущенную ими утечку документов, из которых выяснилось, каким образом Люксембургом были предоставлены весьма выгодные налоговые льготы, позволившие различным компаниям, в том числе Apple, IKEA и «ПепсиКо» сэкономить на налогах миллиарды долларов⁸¹. Мы живем, как представляется, в перевернутом мире, в котором информаторы признаются виновными, а те, кто грабит общество, — нет. Информаторы являются героями нашего времени, служащими обществу и правам человека. Парламентам необходимо безотлагательно принять жесткое законодательство, предусматривающее не только защиту информаторов, но и их поощрение за содействие отстаиванию моральных принципов и добросовестность, в особенности в секторе, в котором профессиональная тайна ставится во главу угла⁸².

45. Вместо того чтобы провести тщательное расследование, а при необходимости — и принять карательные меры в отношении лиц, замешанных в скандале «LuxLeaks», Европейский союз одобрил в мае 2016 года директиву о защите неразглашаемых ноу-хау и деловой информации (профессиональных тайнах), направленную против их незаконного приобретения, использования и раскрытия⁸³, что, как опасается гражданское общество, сделает возможными судебные иски к журналистам, профсоюзным активистам или информаторам, разглашающим внутреннюю информацию компаний⁸⁴.

46. Другими судебными прецедентами являются дела следующих информаторов о ситуации с налогообложением:

- Даниэл Шликсуп, в отношении которого, в качестве возмездия за «слив» им в 2012 году информации, компрометирующей компанию «Катерпиллар», был начат судебный процесс, послуживший основанием для инициирования слушаний по вопросу об «офшорной налоговой стратегии компании “Катерпиллар”» в постоянном подкомитете по расследованиям Сената Соединенных Штатов;
- Брэдли Чарльз Биркенфельд, разоблачения которого послужили основанием для проведения правительством Соединенных Штатов расследования массовых нарушений со стороны швейцарского банка UBS и других банков; сам г-н Биркенфельд был в 2009 году приговорен к тюремному заключению;
- швейцарский аудитор Рудольф Эльмер, преследовавшийся швейцарскими судами, инкриминировавшими ему нарушение тайны швейцарских банковских операций в период, когда он работал на Каймановых островах;
- Стефани Джибо, работавшая в банке UBS в Париже, подвергшаяся там преследованию и в конечном счете уволенная после сделанных ею заявлений в отношении компании; в марте 2015 года французский суд по трудовым спорам определил, что банк ее запугивал;

⁸¹ См. критику решения со стороны гражданского общества на www.transparency.org/news/pressrelease/transparency_international_condemns_prosecution_and_sentencing_of_luxleaks.

⁸² См. www.ohchr.org/EN/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=20212&LangID=E#sthash.vCPcNjq5.dpuf.

⁸³ См. http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:PE_76_2015_INIT&from=EN.

⁸⁴ См. <http://corporateeurope.org/power-lobbies/2016/05/trade-secrets-protection-directive-still-dangerous-freedoms-and-rights>.

- Рафи Ротем, раскрывший серьезный случай коррупции в израильском налоговом управлении и вслед за этим уволенный.

Е. Налоговая конкуренция и «стимулы»

47. Конкуренция между государствами за выяснение, в каком из них налоги ниже, может привести лишь к дальнейшему обеднению государств и усугублению внутреннего и международного неравенства⁸⁵. В своем докладе о налогообложении и правах человека (A/HRC/26/28 и Согг.1) Специальный докладчик по вопросу о крайней нищете и правах человека Магдалена Сепульведа, выражая сожаление в связи с наличием трудностей в достижении международного соглашения о сотрудничестве в области налогообложения, замечает, что государства с низким уровнем доходов и государства с высоким уровнем долга или большим объемом кредитов международных финансовых учреждений утратили суверенитет в вопросах поведения собственной налоговой политики и что их действия в этой сфере часто сдерживаются богатыми странами, международными финансовыми учреждениями и деловыми кругами. Она отметила, что налоговый суверенитет подрывается также конкуренцией между развивающимися странами за получение иностранных инвестиций, порождая «гонку уступок» с точки зрения как ставок налогообложения компаний, так и налоговых стимулов и что многие государства предоставляют корпорациям налоговые льготы, поскольку они способствуют привлечению иностранных инвестиций, в частности в секторах сельского хозяйства и горнодобывающей промышленности. Специальный докладчик пришла к заключению, что эти стимулы заслуживают пристального анализа с точки зрения прав человека, поскольку они ограничивают доходы государства и объемы ресурсов, которые оно способно направить на осуществление прав человека. По некоторым оценкам, потери доходов в развивающихся странах могут достигать 138 млрд. долл. в год. Автор настоящего доклада соглашается с этим и заявляет, что на подобную пагубную конкуренцию должен быть наложен запрет.

48. В 1997 году Совет по экономическим и финансовым вопросам Европейского союза (Экофин) принял не имеющий обязательной силы Кодекс поведения в области налогообложения торгово-промышленных предприятий⁸⁶, в соответствии с которым государства обязуются избегать пагубной практики налогообложения. Критерии того, что составляют «потенциально пагубные меры в области налогообложения» включают налоговые льготы, зарезервированные для нерезидентов, и отсутствие прозрачности. Однако группа, занимавшаяся кодексом поведения, воздержалась от осуждения «любимых» соглашений, при этом последние данные подтверждают расширяющееся использование подобных договоренностей. Между тем статья 87 Договора об учреждении Европейского сообщества запрещает предоставление государством помощи, которая грозит нарушить конкуренцию на едином европейском рынке. Применение статьи 87 стало предметом изложения в «Уведомлении Комиссии о применимости правил предоставления государством помощи к мерам, каса-

⁸⁵ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (Paris, 1998), pp. 13-14; и Africa Progress Panel, *Equity in Extractives: Stewarding Africa's Natural Resources for All: Africa Progress Report 2013*, p. 65.

⁸⁶ См. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm.

ующимся прямого налогообложения бизнеса» (от 1998 года), в соответствии с которым действия государства-члена могут рассматриваться в качестве предоставления государством помощи, если они имеют конкретный или выборочный, но не общий характер. Кроме того, от мер не требуется быть связанными с прямыми субсидиями. Пункт 22 уведомления устанавливает: «Каждое решение органа управления, отступающее от общих правил налогообложения к выгоде отдельных предприятий, в принципе влечет презумпцию государственной помощи и должно быть подробно проанализировано». Исходя из этого, Европейская комиссия начала расследования предположительно «полюбовных» соглашений с участием многонациональных компаний, в том числе Apple⁸⁷ в Ирландии, «Старбакс»⁸⁸ в Нидерландах, «Фиат»⁸⁹, Amazon.com⁹⁰ и «Макдональдс»⁹¹ в Люксембурге.

49. 11 января 2016 года Комиссия определила, что выборочные налоговые льготы, предоставляемые Бельгией в рамках действующей в стране схемы налогообложения «сверхприбыли», нарушают принятые в Европейском союзе правила предоставления государством помощи. Использование схемы, действовавшей к выгоде не менее чем 35 многонациональных корпораций, должно быть прекращено, а сами эти компании должны теперь вернуть Бельгии невыплаченные налоги. Схема налогообложения «сверхприбыли», действовавшая с 2005 года, разрешала определенной группе многонациональных компаний уплачивать существенно меньше налогов в Бельгии на основании положений о налогообложении, уменьшающих на 50–90 процентов базу для взимания налога с корпораций, получать скидки на так называемые «сверхприбыли», предположительно образующиеся вследствие вхождения в состав многонациональной группы. В феврале 2015 года Комиссия приступила к углубленному расследованию, по итогам которого было вынесено заключение о том, что схема отступала от обычной практики в рамках бельгийских правил налогообложения компаний и так называемого принципа «на расстоянии вытянутой руки»⁹².

50. Вышеизложенное иллюстрирует распространенный характер нарушений и необходимость добиваться представления открытой отчетности о деятельности транснациональных корпораций с разбивкой по странам для отражения масштабных хождений между показателями экономической деятельности в других местах и прибылями, объявляемыми в Бельгии, Ирландии, Люксембурге, Нидерландах и других странах с выгодными ставками налогообложения. Европейский парламент призвал предать гласности основные элементы «полюбовных» соглашений, однако это предложение не было одобрено ни Европейской комиссией, ни Советом Европейского союза.

⁸⁷ См. www.theguardian.com/technology/2016/jan/15/apple-european-commission-ruling-back-taxes-ireland.

⁸⁸ См. www.theguardian.com/business/2015/oct/21/starbucks-and-fiat-tax-deals-with-eu-nations-ruled-unlawful.

⁸⁹ См. http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38375.

⁹⁰ См. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1105_en.htm.

⁹¹ См. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6221_en.htm.

⁹² См. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_en.htm.

Е. Организация экономического сотрудничества и развития и директива Совета Европейского союза

51. 21 июня 2016 года Совет Европейского союза согласовал проект директивы, касающейся практики ухода от уплаты налогов, к которой обычно прибегают крупные компании. Директива составляет часть пакета предложений и конструкций Комиссии от января 2016 года, касающихся рекомендаций ОЭСР от 2015 года по рассмотрению BEPS⁹³. Директива была подвергнута жесткой критике со стороны организаций гражданского общества: ОКСФАМ утверждала, что правительства не в состоянии согласовать действенный подход к противодействию размещению прибылей в налоговых гаванях в то время, когда неоднократные налоговые скандалы побуждают к принятию безотлагательных и эффективных действий; для того чтобы положить конец уклонению от налогов, необходимо выработать правила, требующие от крупных компаний раскрытия сведений о том, где они получают свои прибыли и где они уплачивают свои налоги⁹⁴. В 2015 году Независимая комиссия по реформированию международного корпоративного налогообложения опубликовала декларацию, в которой сформулировала оговорки, касающиеся «целенаправленных реформ» системы BEPS⁹⁵.

Г. Конференция Организации Объединенных Наций по торговле и развитию

52. В июле 2016 года прошла четырнадцатая сессия Конференции Организации Объединенных Наций по торговле и развитию (ЮНКТАД XIV). Несмотря на внесение многими делегациями конструктивных предложений, в итоговых документах не удалось наделить ЮНКТАД недвусмысленным мандатом на включение в объем ее работы изучения воздействия, которое налогообложение и уход от уплаты налогов оказывают на развитие. Для содействия достижению целей в области устойчивого развития и поощрения демократического и справедливого международного порядка мандат ЮНКТАД требуется расширить в части особых компетенций, касающихся международного сотрудничества в вопросах налогообложения, ликвидации налоговых гаваней, контролирования финансовых потоков и оказания технического содействия, с обеспечения участия всех государств на равноправной основе в работе международных налоговых форумов. К сожалению, развитие страны заблокировали соответствующие предложения.

IV. Благие инициативы и передовая практика

53. Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым вопросам, представляющая собой наиболее обстоятельный многосторонний документ для целей сотрудничества в сфере налогообложения, выработана ОЭСР и Советом Европы в 1988 году и дополнена протоколом 2010 года. Г-20 последо-

⁹³ См. <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/06/21-corporate-tax-avoidance/>.

⁹⁴ См. www.oxfam.org/en/pressroom/reactions/eu-finance-ministers-unwilling-address-tax-avoidance.

⁹⁵ См. www.icriict.org/wp-content/uploads/2015/06/ICRICT_Com-Rec-Report_ENG_v1.4.pdf.

вательно призывала страны к подписанию Конвенции, в том числе совсем недавно, в феврале 2016 года, на встрече министров финансов и управляющих центральными банками G-20⁹⁶. Участниками Конвенции в настоящее время являются 89 юрисдикций, представляющих широкий круг стран, в том числе все страны, входящие в G-20, страны БРИКС (Бразилия, Российская Федерация, Индия, Китай и Южная Африка), все страны — члены ОЭСР, основные финансовые центры и все увеличивающееся число развивающихся стран.

А. Международный орган, занимающийся в рамках Организации Объединенных Наций сотрудничеством в налоговых вопросах

54. С 2012 года G-77 и Китаем вносится предложение о преобразовании действующего в рамках Организации Объединенных Наций Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах в глобальный, открытый для всеобщего участия нормотворческий орган по международному сотрудничеству в налоговых вопросах на межправительственном уровне. Это предложение получает все более активную поддержку со стороны многочисленных неправительственных организаций⁹⁷, в том числе Глобального альянса за справедливое налогообложение. В ходе подготовки к проведению Третьей конференции Организации Объединенных Наций по финансированию развития, состоявшейся в Аддис-Абебе в сентябре 2015 года, Глобальный альянс представил документ с изложением позиции в отношении создания международного налогового органа⁹⁸. По завершении конференции Глобальный альянс вновь призвал к созданию международного налогового органа как наиболее эффективному пути к обретению справедливой глобальной налоговой системы, повышению активности мобилизации внутренних ресурсов, а также к уменьшению внутригосударственного и межгосударственного неравенства⁹⁹.

55. 9 июня 2016 года президент Эквадора Рафаэль Корреа одобрил предложение о создании международного учреждения, которое занялось бы вопросом ликвидации налоговых гаваней, и заявил об обязательстве обратиться с просьбой о включении этого важного вопроса в повестку дня Генеральной Ассамблеи и координации со странами G-77 действий, направленных на наложение запрета на офшорную секретность¹⁰⁰.

56. Другим позитивным сдвигом явилось прозвучавшее на Конференции Организации Объединенных Наций заявление об Аддис-Абебской налоговой инициативе¹⁰¹, согласно которой развивающимся странам будет оказываться помощь в создании их национальных систем контроля за поступлениями. В декларации, выпущенной партнерами по инициативе, участвующими в ней стра-

⁹⁶ См. www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm.

⁹⁷ См. <https://business-humanrights.org/en/ngos-call-for-greater-representation-of-developing-countries-in-global-tax-talks-emphasise-need-for-un-global-tax-body>.

⁹⁸ См. www.globaltaxjustice.org/sites/default/files/FINAL_GATJ_FFD_position-paper_20March2015.pdf.

⁹⁹ См. www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/GATJ-statement-GlobalTaxBodyPanamaPapers_18Apr2016.pdf.

¹⁰⁰ См. www.andes.info.ec/en/news/president-rafael-correa-commits-end-offshore-secrecy.html; и <http://www.telesurtv.net/news/Correa-propone-consulta-popular-sobre-paraisos-fiscales-en-Ecuador-20160715-0003.html>.

¹⁰¹ См. www.taxcompact.net/documents/Addis-Tax-Initiative_Declaration.pdf.

нами и международными организациями, подтверждается, что мобилизация и эффективное использование внутренних ресурсов составляют суть общего стремления к устойчивому развитию и достижению целей в области устойчивого развития. Партнеры обязались оказывать поддержку странам, нуждающимся в помощи, в том числе посредством существенного увеличения объема официальной помощи на цели развития и предоставления технического содействия в наращивании управленческого потенциала в налогово-бюджетной сфере, в особенности в наименее развитых странах; кроме того, ими была достигнута договоренность по вопросу о борьбе с уклонением и уходом от налогов.

В. Общий стандарт отчетности

57. В соответствии с Общим стандартом отчетности, разработанным ОЭСР в 2014 году, с 2017 года будет начат автоматический обмен информацией о финансовых счетах, без необходимости в запросе со стороны юрисдикции получателя. Согласно ответам ОЭСР на вопросник Независимого эксперта, влияние Общего стандарта отчетности и повышения прозрачности уже очевидно: так, в странах, в которых начали действовать программы добровольного раскрытия доходов и другие подобные инициативы, предоставляющие налогоплательщикам возможность откликнуться на призыв и устранить свои предшествующие налоговые прегрешения, оказались выявлены по крайней мере 50 млрд. евро дополнительных доходов. Наблюдателями, однако, было установлено наличие лазеек, связанных с высокими пороговыми уровнями стоимости собственности, препятствующими установлению личности бенефициарных собственников — истинных владельцев подставных компаний, — а также возможности уклонения от идентификации собственников, скрывающихся за «действующей нефинансовой организацией». Кроме того, стандарт в прямой форме ограничивает использование полученной информации в целях, связанных с налогообложением, и вводит прямой запрет на обмен информацией с правоохранительными органами. Хотя ОЭСР разъяснила, что в случае отчетливо выраженного согласия отправляющей стороны обмен информацией с другими правоприменительными органами возможен, эти ограничения могут служить препятствием для не сопровождаемого какими-либо затратами взаимного усиления мер по борьбе с коррупцией и отмыванием денег.

58. Под BEPS имеются в виду стратегии налогового планирования, использующие пробелы и несоответствия в правилах налогообложения для намеренного перемещения прибыли в юрисдикции с низкими или нулевыми ставками налогообложения, экономическая деятельность в которых осуществляется лишь в незначительных масштабах или вообще не осуществляется. Несмотря на незаконный характер некоторых подобных схем, в техническом плане большинство из них может быть реализовано на законных основаниях. С помощью применения концепции BEPS можно в потенциале решать некоторые вопросы, связанные с международным уходом от уплаты налогов, однако вплоть до настоящего времени не удавалось продвинуться в решении основных проблем, стоящих перед развивающимися странами. ОЭСР разработала также инклюзивный механизм по BEPS. В октябре 2015 года ОЭСР анонсировала кампанию

по закрытию налоговых гаваней и лазеек¹⁰². Ею разработана также типовая конвенция по вопросам налогообложения¹⁰³.

59. В сентябре 2013 года лидеры G-20 одобрили всеобъемлющий план мер по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и перемещению прибыли¹⁰⁴. Спустя два года G-20 были предложены ужесточенные международные стандарты и расширенные меры по оказанию странам помощи в энергичном решении проблемы BEPS. Пакет предусматривает механизмы обеспечения налогообложения доходов там, где осуществляется экономическая деятельность и создается стоимость.

60. Выступая в Абу-Даби 22 февраля 2016 года, директор-распорядитель МВФ Кристин Лагард выразила мнение, что проект на основе концепции BEPS не слишком способствовал созданию эффективной международной системы налогообложения. По ее словам, хотя в рамках проекта и был достигнут значительный прогресс, еще предстоит сделать многое с точки зрения как существа, так и масштабов проблемы. Правила BEPS были разработаны в условиях традиционной архитектуры международного налогообложения, оформившейся почти 100 лет назад в мире, в котором трансграничная торговля имела менее важное значение и почти полностью ограничивалась физическими товарами. Сегодняшние вызовы включают налогообложение торговли услугами и перемещение интеллектуальной собственности через границы, в связи с чем необходима международная система налогообложения, которая будет реально отвечать условиям двадцать первого столетия и работать для всех экономик¹⁰⁵.

61. 14 апреля 2016 года г-жа Лагард выступила в поддержку расширения международных усилий по сокращению масштабов агрессивного ухода от уплаты налогов, так чтобы международная система налогообложения более не имела лазеек, которыми могли бы пользоваться состоятельные люди и компании. Ощущение того, что в правилах существует перекос в пользу отдельных субъектов или что они не распространяются на всех, создает угрозу мировой экономике. Она предупредила, что мир более не может допускать рассмотрения налогообложения «в качестве вопроса местного значения, ассоциируемого с суверенитетом»¹⁰⁶.

62. Европейский парламент выступил с рядом инициатив по борьбе с уклонением от налогов¹⁰⁷, тогда как Европейская комиссия разработала удобные показатели для оценивания агрессивного налогового планирования, в том числе налоговых льгот по уплате роялти, авансовым платежам и аналогичным поступлениям от патентов на изобретения, авторских прав и товарных знаков.

¹⁰² См. www.telegraph.co.uk/finance/economics/11912495/OECD-unveils-global-push-to-end-tax-havens-and-loopholes.html.

¹⁰³ См. www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf.

¹⁰⁴ См. www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf.

¹⁰⁵ См. www.publicfinanceinternational.org/news/2016/02/international-tax-reforms-do-not-go-far-enough-says-lagarde.

¹⁰⁶ См. <https://next.ft.com/content/9ce6c362-0262-11e6-af1d-c47326021344> (требуется подписка).

¹⁰⁷ См. www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT%20REPORT%20A7-2013-0162%200%20DOC%20XML%20V0//EN.

63. 21 июня 2016 года второй Специальный комитет Европейского парламента по налоговым правилам принял рекомендации, включающие создание в Европейском союзе общедоступного реестра бенефициарных владельцев компаний, черного списка налоговых гаваней, введение санкций против юрисдикций, не поддерживающих сотрудничество по вопросам налогов, борьбу против злоупотребления льготными налоговыми режимами в отношении патентов и доходов от интеллектуальной собственности, создание свода правил для банков и налоговых консультантов, правил надлежащего налогообложения в отношении всех торговых соглашений Европейского союза и удержание налогов с прибыли, выводимой из Союза¹⁰⁸. Рекомендации были утверждены Европейским парламентом 6 июля 2016 года¹⁰⁹.

64. Для того чтобы правительства располагали возможностями по финансированию целей в области устойчивого развития и выполнении своих обязательств в области прав человека по обеспечению общественного здравоохранения, образования, водоснабжения и санитарии, доступного жилья и транспорта, при определении справедливой международной налоговой политики все страны должны иметь за столом равное место.

С. Налог на финансовые операции

65. В «Обзоре мирового экономического и социального положения» за 2012 год, вышедшего с подзаголовком «В поисках нового финансирования развития», Организацией Объединенных Наций было предложено ввести, в сочетании с другими механизмами инновационного финансирования, международный налог для ежегодного привлечения свыше 400 млрд. долл. на цели развития и решение общемировых проблем, таких, как борьба с изменением климата¹¹⁰.

66. В октябре 2012 года Кристин Лагард заявила, что налог на финансовые операции является шагом в правильном направлении¹¹¹. По данным Центра экономических и политических исследований¹¹², совокупность налогов на соизмеримые операции, связанные с передачей акций или других финансовых активов, позволит привлечь свыше 100 млрд. долл. в год. Эти поступления могут быть использованы для защиты окружающей среды и на цели устойчивого развития во всем мире. Несмотря на наличие в этом вопросе нарастающей динамики¹¹³, подобного рода аналог налога Тобина на краткосрочные валютные операции далек от принятия¹¹⁴.

¹⁰⁸ См. www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/20160621IPR33011/MEPs-call-for-tax-haven-black-list-patent-box-rules-CCCTB-and-more.

¹⁰⁹ См. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2016-0310+0+DOC+XML+V0//EN&language=EN#BKMD-14>.

¹¹⁰ См. www.un.org/esa/development/desa/news/policy/wess2012.html; и www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2012/03/2011esm_NGO1.pdf.

¹¹¹ См. <http://robinhoodtax.org.uk/content/response-imf-chief-christine-lagarde-supporting-financial-transaction-tax>.

¹¹² См. <http://cepr.net/documents/publications/financial-transactions-tax-2008-12.pdf>.

¹¹³ См. http://cepr.net/documents/Support_for_FTT_09-14.pdf.

¹¹⁴ См. <http://mondediplo.com/2016/05/08tobin>.

D. Повестка дня в области развития Конференции Организации Объединенных Наций по торговле и развитию

67. В документе «Докладе о мировых инвестициях за 2015 год: реформирование управления международными инвестициями» целая глава посвящена согласованности международной политики в налоговой и инвестиционной сферах. Однако осведомленность о проблеме является лишь первым шагом на пути к их решению. ЮНКТАД отмечает:

Уход от уплаты налогов и отсутствие прозрачности в международных финансовых операциях являются глобальными проблемами, требующими многостороннего подхода, с адекватным участием развивающихся стран... Международное сотрудничество имеет основополагающее значение для предотвращения пагубной конкуренции в сфере налогообложения; конкуренция за привлечение инвестиций не должна приводить к «гонке уступок». Международное сотрудничество имеет также важное значение для успеха инициатив по обеспечению прозрачности, таких как Инициатива прозрачности добывающих отраслей... В центре подобных инициатив должны в идеале находиться не только правительства, но также и компании.

68. В докладе далее констатируется, что «практика ухода от налогов является причиной существенной утечки финансовых ресурсов, которые могли бы быть использованы на цели развития. Налоговые потери развивающихся стран из-за недобора налогов с прямых инвестиций, непосредственно связанных с офшорными центрами, составляют, по оценкам, 100 млрд. долл. в год». ОКСФАМ приняла эту величину в качестве показателя расчетных потерь развивающихся стран вследствие уклонения от уплаты корпоративных налогов. Для цели своего исследования ЮНКТАД идентифицирует офшорные инвестиционные центры по ссылке на составленный ОЭСР в 2000 году перечень налоговых гаваней с включением в него юрисдикций, признающих специальных юридических лиц. МВФ дает следующее определение специальных юридических лиц: «Самостоятельные юридические лица, полностью, напрямую или в опосредованном порядке принадлежащие иностранным владельцам, являющиеся частью группы компаний, не имеющие существенных реальных экономических связей с экономикой принимающей страны, участвующие в различных видах трансграничной финансовой деятельности, направленной на прохождение всех типов финансовых и нефинансовых активов, обязательств и сопутствующих доходов в третьи страны». В их число входят Австрия, Венгрия, Люксембург и Нидерланды, причем на последние две страны приходится большая часть транзита прямых иностранных инвестиций. ЮНКТАД признает, что перечень юрисдикций, публикующих данные об инвестициях через специальных юридических лиц, стремительно расширяется¹¹⁵.

69. На ЮНКТАД XIV делегации предотвратили неолиберальную трансформацию будущей повестки дня ЮНКТАД и добились включения в итоговой документ следующей полезной формулировки¹¹⁶:

¹¹⁵ См. http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf.

¹¹⁶ Прочитированный текст взят из окончательного согласованного текста консенсусного документа (Компромиссы Найроби), глава I, раздел A, подтема 1 «Проблемы и

С учетом растущей озабоченности в отношении приемлемости уровня внешней задолженности важное значение приобретает управление государственным долгом, направленное на предотвращение и упреждение финансовых и долговых кризисов. Также признается необходимость создания единого реестра данных, включающего информацию о реструктуризации задолженности. В этом отношении отдается должное многолетней работе ЮНКТАД по вопросам задолженности в рамках Организации Объединенных Наций, заключающейся, в том числе, в продвижении принятых ею Принципов поощрения ответственного суверенного кредитования и заимствования. Сохраняется важность работы Организации Объединенных Наций, Международного валютного фонда и Всемирного банка.

...

Решающее значение в деле мобилизации ресурсов для имплементации целей в области устойчивого развития и для улучшения общего экономического положения развивающихся стран будет иметь эффективное налогообложение. Оно включает сокращение возможностей ухода от уплаты налогов, а также ликвидацию нелегальных финансовых потоков и видов деятельности, составляющих основу для их возникновения, таких как уклонение от уплаты налогов, незаконная эксплуатация природных ресурсов, коррупция, присвоение финансовых средств или имущества и мошенничество. Это является глобальной проблемой, требующей дальнейшего многостороннего сотрудничества. Текущие инициативы должны также носить более инклюзивный характер в том, что касается участия развивающихся стран.

Е. Международный валютный фонд: изменение представлений?

70. Недавняя статья экономистов МВФ Джонатана Остри, Пракаша Лугани и Дэвида Фурчери¹¹⁷, а также заявления Кристин Лагард¹¹⁸ дают основания надеяться на то, что международные организации, например МВФ, смогут постепенно отказаться от неолиберальных мантр и начнут применять к своим краткосрочным, среднесрочным и долгосрочным программам подход, основанный на защите прав человека. Представляется очевидным, что притоки капитала в форме портфельных инвестиций, а также приток средств в банковский сектор и приток спекулятивного заемного капитала не стимулируют экономический рост и подвергают население опасности. Либерализация счетов капитала открыла путь к признанию того, что нестабильность потоков капитала влечет необходимость контроля за движением капитала.

возможности многостороннего подхода к торговле и развитию». На дату представления настоящего документа заключительный доклад конференции выпущен не был.

¹¹⁷ См. www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2016/06/ostry.htm.

¹¹⁸ См. www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp041116; www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp040516; и www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp011216

Е. Налоги и военные расходы

71. Как было доказано Независимым экспертом в его докладе, представленном в 2014 году Совету по правам человека (A/HRC/27/51), лоббисты военно-промышленного комплекса оказывают недемократическое влияние на парламенты и многие страны выделяют чрезмерно большую долю расходуемого по собственному усмотрению бюджета на военную и сопутствующую деятельность. Ввиду того что статья 8 Международного пакта о гражданских и политических правах признает право на отказ по соображениям совести от военной службы, возникает вопрос о том, имеют ли отдельные лица право удерживать долю налогов, расходуемых на ведение военных действий или проведение военных исследований, например с целью создания смертоносных автономных систем вооружения¹¹⁹. Парламентский законопроект в Соединенном Королевстве направлен на признание права граждан на отказ от военной службы по моральным соображениям и на отказ от уплаты налогов на цели ведения военных действий, поскольку посредством налогов они бы финансировали то, что полагают аморальным. В случае признания данного права правительствами и направления налогов лиц, отказывающихся от несения военной службы со ссылкой на собственные убеждения, на осуществление мер, направленных на предотвращение конфликтов, цивилизованный мир совершит значительный шаг вперед¹²⁰.

У. Выводы

72. **Уход от налогов, уклонения от уплаты налогов и налоговые гавани лишают страны доходов, необходимых для выполнения обязательств по договорам о правах человека, сокращения масштабов нищеты, совершенствования отправления правосудия, обеспечения доступности средств правовой защиты для жертв нарушений прав человека, строительства инфраструктурных объектов, создания рабочих мест и обеспечения социальной защиты, качественного медицинского обслуживания и бесплатного образования.**

73. **Поскольку действия национальных и транснациональных корпораций в сфере налогообложения имеют значительные прямые и косвенные социально-экономические последствия, необходимо принять имеющий обязательную юридическую силу документ о корпоративной социальной ответственности¹²¹, предусматривающий обязательство по уплате налогов там, где прибыль генерируется, а также запрет на перемещение прибыли. Это содействовало бы утверждению ответственного поведения в налоговой сфере, не наносящего ущерба глобальной финансовой стабильности, развитию и правам человека.**

¹¹⁹ См. [www.unog.ch/80256EE600585943/\(httpPages\)/37D51189AC4FB6E1C1257F4D004CAFB2](http://www.unog.ch/80256EE600585943/(httpPages)/37D51189AC4FB6E1C1257F4D004CAFB2).

¹²⁰ См. www.conscienceonline.org.uk/wp-content/uploads/2016/06/Taxes-for-Peace-Bill-2016.pdf: «Каждая изготовленная винтовка, каждый спущенный на воду боевой корабль, каждая выпущенная ракета в конечном счете означают кражу денег у голодающих и не имеющих пищи, у мерзнущих и не имеющих одежды. Таков мир оружия, который тратит не только деньги; он расходует пот трудящихся, гений ученых, надежды детей». Дуайт Д. Эйзенхауэр.

¹²¹ См. резолюцию 26/9 Совета по правам человека и www.globalreporting.org/Pages/FR-CSX-2016.aspx.

74. Хотя никакого окончания существования налоговых гаваней пока не просматривается, к правительствам постепенно приходит понимание того, что поэтапное упразднение обеспечивающих секретность юрисдикций отвечает их собственным интересам. Для прекращения конкуренции между налоговыми юрисдикциями и устранения секретности необходимо принятие международной конвенции в сфере налогообложения.

75. Налогообложение должно использоваться для продвижения прав человека. Налоговая и бюджетная политика должны быть подвергнуты реформированию с целью установления справедливого налогообложения с упразднением налоговых гаваней и «полюбовных» соглашений, закрытием лазеек, отказом от схем, идущих против добрых обычаев и традиций, и от злоупотреблений правами¹²². Политика прогрессивного налогообложения с перераспределением налогов позволит осуществлять финансирование важнейших государственных услуг, что обеспечит сокращение масштабов нищеты и неравенства и будет содействовать устойчивому развитию.

VI. Рекомендации

76. Принимая во внимание то влияние, которое налогообложение оказывает на права человека и на международный порядок, Независимый эксперт предлагает следующий план действий:

77. Государствам следует:

а) создать под эгидой Организации Объединенных Наций межправительственный налоговый орган с мандатом на выработку конвенции Организации Объединенных Наций по налогообложению и осуществление международного сотрудничества в налоговых вопросах;

б) принять общий стандарт Организации Объединенных Наций по многостороннему и автоматическому обмену налоговой информацией;

в) ввести налог на корпорации и обеспечить финансовую прозрачность, в том числе ведение общедоступного реестра конечных бенефициарных собственников;

¹²² «Доктрина о злоупотреблении правами (или *abus de droit*) является одним из многих порождений правового принципа добросовестности». Sir Robert Jennings, ed., *Oppenheim International Law*, 9th ed., p. 407. «Доктрина препятствует участнику соглашения в осуществлении им своих прав в порядке, неоправданном в свете духа соглашения. Будучи нередко используема в международных судах, идея, лежащая в основе доктрины о злоупотреблении правами, в настоящее время все чаще признается в качестве нормы международного права». Согласно сэру Гершу Лаутерпахту, концепция о злоупотреблении правами присутствует в большинстве развитых правовых систем и «общество лишь на начальном этапе правового развития позволяет беспрепятственное пользование правами, без учета его социальных последствий». *The Development of International Law by the International Court* (1958), p. 162. См. также Lauterpacht, *The Function of Law in the International Community* (1933), гл. 14, и обзор переиздания этой работы. Isabel Feichtner in *European Journal of International Law*, vol. 22, No. 4 (2011), pp. 1177-1179; G.D.S. Taylor, "The content of the rule against abuse of rights in international law", *British Yearbook of International Law*, vol. 46 (1972-1973), также со ссылкой на Lauterpacht; Alexandre Kiss, "Abuse of rights" in R. Wolfrum (ed.), *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, vol. I (2012), pp. 20-26.

d) обеспечить режим рассмотрения многонациональных корпораций в качестве единых юридических лиц, осуществляющих деятельность через международные границы;

e) принять законодательный акт, требующий предоставления по-страновой отчетности, а также автоматического и многостороннего обмена финансовой информацией, с целью выявления несоответствий между тем, где экономическая деятельность осуществляется, и тем, где декларируются и уплачиваются налоги. Данные должны быть полностью открытыми, с тем чтобы граждане могли привлекать многонациональные компании и налоговые органы к ответственности;

f) положить конец «полюбовным» соглашениям в налоговой сфере. Государствам — участникам Европейского союза следует пересмотреть Кодекс поведения в области налогообложения торгово-промышленных предприятий на предмет специального запрета «полюбовных» соглашений;

g) выполнять систематические оценки воздействия на права человека для отслеживания побочных эффектов своей налоговой политики и налоговых соглашений как внутри страны, так и за рубежом. Оценки должны быть периодическими и независимо верифицироваться;

h) ввести уголовную ответственность за налоговую практику, сопровождающуюся злоупотреблениями, и прекратить предоставление налоговых амнистий;

i) принять законодательный акт о защите информаторов и свидетелей; гарантировать лицам, изъявляющим желание поделиться информацией о практике корпоративного налогообложения, наносящей ущерб правам человека, что они не будут преследоваться в судебном порядке или подвергаться репрессиям. Государства должны прекратить практику наказания лиц, раскрывающих информацию, на получение которой население имеет право на основании статьи 19 Международного пакта о гражданских и политических правах. Следует принять хартию о защите прав информаторов и «раскрытии информации, в отношении которого были предоставлены гарантии защиты», в соответствии с которой уголовная или гражданская ответственность за защищенное раскрытие информации не наступает и для совершения подобных раскрытий предоставляется «санкционированный канал»;

j) ввести в действие налог на финансовые операции и обеспечить его выполнение;

k) продолжать усилия, направленные на сбор налогов, наложение штрафов на лиц, уклоняющихся от уплаты налогов, использовать налоговые поступления для выполнения договорных обязательств в области прав человека, в частности на цели отправления правосудия, здравоохранение и образование. Государства должны прекратить практику навязывания «мер строгой экономии» в социальном секторе и проявлять самоограничение в отношении военных расходов;

l) согласовать с другими странами минимальную ставку налога на корпорации и пресекать налоговую конкуренцию с другими странами, признавая, что подобная политика способствует коррупции, взяточничеству и отмыванию денег;

m) осуществлять аудит банков, юридических, бухгалтерских и консалтинговых фирм, специализирующихся на создании анонимных или подставных компаний или компаний — почтовых ящиков, не служащих никаким целям, кроме как уклонению от налогов;

n) протестировать межгосударственную процедуру рассмотрения жалоб на основании статьи 41 Международного пакта о гражданских и политических правах и пункта 1 статьи 10 Факультативного протокола к Международному пакту о гражданских и политических правах, например касающихся экстерриториальной ответственности государств за деятельность транснациональных корпорации и банков, в частности сокращения налоговых поступлений вследствие функционирования налоговых гаваней. Подобные вопросы должны систематически рассматриваться при изучении докладов, предоставляемых государствами-членами.

78. Парламенты должны:

a) осуществлять свои надзорные функции, касающиеся воздействия финансово-бюджетной политики на права человека, а также внутринациональных и экстерриториальных последствий использования налоговых гаваней;

b) заблаговременно информировать своих избирателей о целях и следствиях финансово-бюджетной политики и добиваться достижения справедливости в сфере налогообложения как внутри страны, так и на международном уровне;

c) принять жесткий закон о защите лиц, информирующих о нарушениях, и свидетелей от притеснений и/или судебного преследования.

79. Генеральной Ассамблее следует:

a) пересмотреть Руководящие принципы предпринимательской деятельности в аспекте прав человека и оказать поддержку принятию имеющего обязательную юридическую силу документа о корпоративной социальной ответственности, вводящего запрет на «агрессивный уход от налогов», налоговое мошенничество, уклонение от уплаты налогов и налоговые гавани;

b) обратиться с соответствующими правовыми вопросами к Международному Суду за получением консультативных заключений.

80. ЮНКТАД следует разработать стратегию защиты пространства государств для маневра в политике и контролирования потоков капитала, в частности для сдерживания и криминализации незаконных финансовых потоков и утекания денежных средств в налоговые гавани, во взаимодействии с Управлением Верховного комиссара Организации Объединенных Наций по правам человека и Управлением Организации Объединенных Наций по наркотикам и преступности.

81. ОЭСР следует содействовать обмену информацией, собранной в рамках общих стандартов отчетности юрисдикцией получателя совместно с другими соответствующими государственными органами для энергичного решения проблемы коррупции и отмывания денег.

82. Международному валютному фонду, Всемирному банку и центральным банкам следует отказываться в предоставлении кредитов странам, размещающим у себя налоговые гавани. Никакие проекты не должны субсидироваться, если предприятия допускают использование обеспечивающих секретность юрисдикций.

83. Национальным банкам следует изучать происхождение депозитов и инвестиций, администрированием которых они занимаются, и осуществлять возврат незаконных средств, которыми завладели корпорации или клептократы, в страны происхождения таких средств.

84. Международному Суду следует вынести консультативное заключение, устанавливающее, что налоговые гавани направлены против добрых обычаев и традиций и против международного общественного порядка.

85. Членам организаций гражданского общества следует:

а) требовать расширения прямой демократии в таких вопросах, как налогообложение. Они должны требовать установления репрезентативной демократии и разоблачать так называемую «представительную демократию», когда она перестает представлять голос народа и оказывается подвластной корпоративным лоббистам;

б) выступать с требованием о проведении референдумов по важным вопросам, в том числе о введении налога на финансовые операции, запрете налоговых гаваней и неукротимого роста военных расходов;

в) требовать сокращения военных расходов. С учетом того, что статья 8 Международного пакта о гражданских и политических правах защищает право на отказ по соображениям совести от военной службы, это право должно также защищать граждан от судебного преследования в случае их участия в мирных акциях гражданского неповиновения и отказа от внесения вклада в гонку вооружений и действия правительства, создающие угрозу несоблюдения статьи 6 Международного пакта, касающейся права на жизнь, и нарушающие пункт 1 статьи 20 Международной конвенции, запрещающий пропаганду войны. Лицам, отказывающимся от несения военной службы со ссылкой на собственные убеждения, следует настаивать на том, чтобы их налоги использовались для проведения политики, направленной на предотвращение конфликтов;

г) международным неправительственным организациям, таким как «Международная амнистия», «Хьюман райтс уотч», Международная служба по правам человека и Международная федерация за права человека, следует включить в свои актуальные цели привнесение большей справедливости в сферу налогообложения и упразднение налоговых гаваней.

86. Юридическим факультетам и школам бизнеса следует:

а) включить в свои учебные планы в качестве обязательных для изучения предметов этику и корпоративную социальную ответственность. Ассоциации юристов должны проверять по этим предметам кандидатов на вступление в них. Юридическое сообщество не должно безмолвствовать, когда члены ассоциации серьезно расшатывают социальную политику, создавая мошеннические компании и другие схемы для ухода от уплаты налогов;

б) воспитывать в студентах, как будущих юристах и руководителях бизнеса, чувство ответственности. До них следует донести, что на них возлагается обязанность служить обществу и содействовать осуществлению прав человека. Обучение «агрессивному уходу от уплаты налогов» неэтично. Студенты должны понимать различие между законной прибылью и разграблением общества.

VII. Дополнительная информация

87. Независимый эксперт выражает признательность правительствам, межправительственным организациям, неправительственным организациям, научным кругам и экспертам за их содержательные ответы на пункты его вопросника, и еще раз повторяет свою благодарность заинтересованному, напряженно работающему и компетентному секретариату Управления Верховного комиссара Организации Объединенных Наций по правам человека. Генеральной Ассамблее следует выделять гораздо больший объем финансовых средств Управлению, Совету по правам человека и его специальным процедурам, договорным органам по правам человека и ЮНКТАД.

Приложение

Рейтинг индекса секретности за 2015 год, составленный объединением «Справедливое налогообложение»^a

1. Швейцария
 2. Гонконг, Китай
 3. Соединенные Штаты Америки
 4. Сингапур
 5. Каймановы острова^{*}
 6. Люксембург
 7. Ливан
 8. Германия
 9. Бахрейн
 10. Объединенные Арабские Эмираты (Дубай)
 11. Макао, Китай
 12. Япония
 13. Панама
 14. Маршалловы Острова
 15. Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии
-

^{*} Британская заморская территория. Если Соединенное Королевство и его заморские территории и коронные колонии оценивать совместно, она оказалась бы в верхней части рейтинга.

^a См. www.financialsecrecyindex.com/.