

Актуальные проблемы ликвидации незаконного бенефициарного интереса в рамках административно-правового регулирования налоговой сферы в Российской Федерации

М. А. Новоселова

Тюменский государственный университет,
Российская Федерация, 625003, Тюмень, ул. Володарского, 6

Для цитирования: Новоселова, Мария А. 2020. «Актуальные проблемы ликвидации незаконного бенефициарного интереса в рамках административно-правового регулирования налоговой сферы в Российской Федерации». *Вестник Санкт-Петербургского университета. Право* 1: 87–101. <https://doi.org/10.21638/spbu14.2020.106>

В статье описывается построение модели (пирамиды) причинно-следственных связей, которые возникают в результате срабатывания механизма налогово-правового регулирования. Проведен анализ особенностей применения риск-ориентированного подхода к осуществлению контрольно-надзорной деятельности налоговых органов с учетом использования ими новейших программно-аналитических комплексов. Предложено направление совершенствования механизма административно-правового регулирования, призванного повысить эффективность налогового администрирования и сократить вероятность появления рисков причинения вреда интересам государства. Данное направление непосредственно связано с установлением принципа персонификации юридической ответственности применительно к физическим лицам — фактическим либо номинальным (подставным) должностным лицам, представляющим интересы налогоплательщиков, в результате действий которых (физических лиц) была реализована схема получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды. Применение административной ответственности к указанным лицам, насколько можно предположить, позволит повысить эффективность действующего механизма правового регулирования применительно к рассматриваемой сфере общественных отношений. Кроме того, показаны целесообразность изменения размера санкции за совершение соответствующих правонарушений должностными лицами и ее ранжирование в зависимости от формы вины. Представляется, что механизм налогово-правового регулирования с использованием риск-ориентированного подхода будет эффективно работать не только и не столько на идентификацию и устранение рисков причинения вреда интересам государства, появляющихся вследствие совершения лишенных деловой цели хозяйственных операций. В результате последовательного формирования, совершенствования и применения механизма с учетом того, как он работает в каждом из индифферентных методологических рядов (юридическом, психологическом, социологическом, историческом, политическом), под воздействием на объект правового регулирования указанной юридической конструкции «заработают» психологические, социологические и, наконец, исторические факторы, которые позволят более эффективно предотвращать появление самого бенефициарного интереса фактических выгодоприобретателей, удовлетворяемого ими незаконными способами, а не только устранять последствия их неправомерных деяний.

© Санкт-Петербургский государственный университет, 2020

Ключевые слова: риск-ориентированный подход, контрольно-надзорная деятельность, индифферентный методологический ряд, бенефициар, цель делового характера, бенефициарный интерес, необоснованная налоговая выгода.

1. Введение

На протяжении многих лет не теряет актуальности проблема борьбы со злоупотреблениями налогоплательщиков своими правами, что вызывает своего рода «бенефициарный дисбаланс» в области налоговых правоотношений, т. е. появление субъектов, обладающих статусом номинального и фактического получателя дохода (бенефициара, или бенифициарного собственника).

В правильно и эффективно работающей модели, образуемой группами правоотношений частноправовой (гражданские правоотношения) и публично-правовой природы (финансовые, в том числе налоговые, правоотношения), в которой участвуют хозяйствующие субъекты, выступающие в качестве сторон в гражданско-правовых сделках, и государство в лице уполномоченных органов, бенефициарами выступают все указанные стороны правоотношений. Как только в частноправовой сфере происходит выделение номинального и бенефициарного собственников (руководителя), вся система отношений внутри упомянутой модели дает сбой.

Понятия номинального и бенефициарного собственников (руководителя) в действующем российском законодательстве не определены. Однако первое из них следует использовать в значении, применяемом в п. 9 ст. 61.11 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (здесь и далее все ссылки на нормативно-правовые акты и судебную практику приводятся по СПС «КонсультантПлюс». Дата обращения 6 марта, 2018. <http://www.consultant.ru>), из содержания которого следует, что под таким лицом понимается лицо, которое «при исполнении функций органов управления или учредителя (участника) юридического лица фактически не оказывало определяющего влияния на деятельность юридического лица (осуществляло функции органа управления номинально)». Второе необходимо использовать в значении лица, имеющего фактическое право на получение дохода, определение которого закреплено в п. 2 ст. 7 Налогового кодекса РФ от 31.07.1998 № 146-ФЗ (далее — НК РФ). Согласно положениям указанной статьи, лицом, имеющим фактическое право на доходы, «признается лицо (иностранная структура без образования юридического лица), которое в силу прямого и/или косвенного участия в организации, контроля над организацией (иностранной структурой без образования юридического лица) либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и/или распоряжаться доходом, полученным этой организацией (иностранной структурой без образования юридического лица)». Лицом, имеющим фактическое право на доходы, «также признается лицо (иностранная структура без образования юридического лица), в интересах которого иное лицо (иная иностранная структура без образования юридического лица) правомочно распоряжаться доходом, полученным организацией (иностранной структурой без образования юридического лица) или непосредственно таким иным лицом (иной иностранной структурой без образования юридического лица). При определении лица, имеющего фактическое право на доходы, учитываются функции, выполняемые лицами, указанными в настоящем пункте (иностран-

ными структурами без образования юридического лица), а также принимаемые ими риски». Равнозначность терминов «лицо, имеющее фактическое право на доход» и «бенефициарный собственник» следует также из содержания Письма Федеральной налоговой службы (далее — ФНС) России от 28.04.2018 № СА-4-9/8285 «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)».

В целях оперативного и эффективного выявления нарушений действующего законодательства, сопровождающих указанные выше сбои, в настоящее время актуальным и целесообразным представляется совершенствование механизма административно-правового регулирования в налоговой сфере. В результате его актуализации и адаптации к современным реалиям ведения предпринимательской деятельности будут обеспечены оптимизация и совершенствование системы государственного контроля за совершением хозяйствующими субъектами тех или иных операций, которые могут повлечь разного рода риски для системы государственного управления.

Совершенствованию механизма административно-правового регулирования общественных правоотношений, в частности, служит внедрение в контрольно-надзорную деятельность органов власти РФ риск-ориентированного подхода. Такой подход в контрольно-надзорной деятельности налоговых органов РФ, как представляется, призван выявить в системе общественных отношений, складывающихся при осуществлении различных хозяйственных операций, перекося, возникающий там, где отсутствует реальная хозяйственная деловая цель, и отграничить отдельные фиктивные операции (сделки) и их группы от реальных.

Таким образом, настоящее исследование направлено на поиск путей совершенствования механизма административно-правового регулирования в налоговой сфере посредством использования современных подходов к организации системы государственного управления, а также междисциплинарного методологического инструментария. Данный инструментарий вобрал в себя основные положения теории индифферентных методологических рядов, концепции бенефициарного собственника и доктрины деловой цели.

Указанная теория как метод познания «может использоваться как универсальная конструкция для изучения» (Винниченко, Попов, Романчук 2011, 616) любых, в особенности сложносоставных, категорий-систем. Так, И. А. Ильин применял принцип методологического индифферентизма для познания права. Суть данного принципа (теории) заключается в том, что «при изучении какого-либо явления... оно методологически разделяется на индифферентные ряды. При этом выделяются в первую очередь два ряда — ирреальный и реальный, они друг другу индифферентны. Первый ряд чужд всякой онтологии, попадая же во второй ряд, изучаемое явление, соответственно, движется либо в метафизической, либо в эмпирической онтологии» (цит. по: Винниченко, Попов, Романчук 2011, 616). При этом «применение определенных методов исследования возможно только в соответствующем индифферентном ряду» (цит. по: Винниченко, Попов, Романчук 2011, 616). И. А. Ильин выделяет следующие ряды: «юридический (он объединяет нормативное и логическое рассмотрение), психологический, социологический, исторический и политический» (цит. по: Винниченко, Попов, Романчук 2011, 616). В каждом из этих рядов исследователь для изучения и оценки сложных правовых явлений

использует соответственно данные психологии, социологии, истории, а также прибегает к их политико-теологическому рассмотрению (Винниченко, Попов, Романчук 2011, 616).

Причина указанного выше сбоя скрывается не только в психологическом индифферентном методологическом ряду, ведь субъективная, волевая составляющая правоотношений, выражаясь в конкретных действиях адресатов нормативно-правового регулирования, реализуется в реальной социологической плоскости как реакция на созданный механизм правового регулирования в юридическом и политическом рядах.

Таким образом, в целях выявления нарушений действующего законодательства, сопровождающих данные сбои, необходимо отслеживать те хозяйственные операции (сделки), результатом совершения которых станет такое распределение выгод, при котором не будет достигнут баланс между группами фискальных и предпринимательских интересов. Затем применение мер принуждения (в том числе административного) к нарушителям — бенефициарам по таким операциям в случае действительной и полноценной реализации превентивной функции собственно юридической ответственности в плоскости каждого из индифферентных рядов заставит созданный механизм правового регулирования заработать с высокой степенью эффективности. При совершении рассматриваемых операций (сделок), помимо фискального и предпринимательского интереса, возникают номинальные субъекты, не осуществляющие какой-либо хозяйственной деятельности.

2. Основное исследование

Рассмотрим риск-ориентированную модель осуществления контрольно-надзорной деятельности. Одно из первых упоминаний о применении риск-ориентированного подхода можно найти в международных документах, принятых Группой разработки финансовых мер по борьбе с отмыванием денег (Financial Action Task Force, далее — ФАТФ), в отчетах Организации экономического сотрудничества и развития по вопросам оценки рисков отмывания доходов от коррупции. Указанные документы адресованы в первую очередь кредитным организациям, что вполне предсказуемо, ведь именно сфера их деятельности, особенно в условиях всепоглощающего развития системы безналичных расчетов, переполнена финансово-правовыми рисками. В документах содержатся рекомендации по идентификации клиентов (их бенефициарных собственников) этих организаций, используются группы факторов риска (клиентский риск, страновой или географический риск, а также риски, связанные с продуктами или финансовыми инструментами). От характера и степени вероятности наступления рисков в отношении операций с участием тех или иных клиентов кредитных организаций зависит и степень осуществления контроля за потенциально опасными операциями.

Также исследования в рассматриваемой области проводит Вольфсбергская группа — ассоциация тринадцати глобальных банков (Banco Santander, Bank of America, Bank of Tokyo-Mitsubishi-UFJ (United Financial of Japan) Ltd., Barclays, Citigroup, Credit Suisse, Deutsche Bank, Goldman Sachs, HSBC (The Hongkong and Shanghai Banking Corporation), JPMorgan Chase, Societe Generale, Standard Chartered Bank и UBS (Union Bank of Switzerland)), цель которой — разработка рекоменда-

ций по управлению рисками, связанными с совершением финансовых преступлений (Информационное письмо Центрального банка РФ от 27.12.2017 № ИН-014-12/64 «О вопросах применения риск-ориентированного подхода в сфере ПОД/ФТ». *Вестник Банка России*. Дата обращения 6 марта, 2018. http://www.cbr.ru/publ/Vestnik/ves180117_003.pdf). В своих руководящих указаниях Вольфсбергская группа отмечает, что доходы от коррупции «часто проводятся через схемы, обычно используемые для легализации (отмывания) денег от других видов преступлений» (ФАТФ 2012, 52). В числе таких схем — использование корпоративных структур и трастов, подставных лиц, номинальных владельцев, членов семьи и наличных денег. Весьма ценными представляются указания кредитным организациям, отмеченные в типологическом отчете ФАТФ от июня 2012 г. «Конкретные факторы риска, связанные с легализацией (отмыванием) доходов от коррупции»: необходимо «внимательно отслеживать признаки, характерные для отмывания денег, а именно: операции, отличающиеся от тех, которые можно ожидать от клиента; операции, не имеющие законной экономической цели; либо операции, которые по своему характеру представляют повышенный риск. Любая деятельность, которая повышает риск сокрытия идентификационной информации или смешения финансовых средств в операции, должна в обязательном порядке подвергаться дополнительной проверке и анализу... в отношении любой операции, которая представляется беспричинно и чересчур сложной с неясными экономическими целями и в которой участвует множество сторон, либо используется множество инструментов, таких как многосторонние корпоративные структуры и/или номинальные владельцы, либо операции, осуществляемые в нескольких юрисдикциях без очевидной экономической цели, должна проводиться дополнительная проверка» (ФАТФ 2012, 52).

Из приведенных рекомендаций видно, что во главу угла контрольной деятельности специальных служб кредитных организаций положены три концепции: применения риск-ориентированного подхода, деловой (экономической) цели и бенефициарного собственника. Вопросы комплексного использования данных концепций и их интеграции в систему государственного управления при реализации механизма административно-правового регулирования будут рассмотрены нами ниже.

Также ФАТФ был принят ряд документов, посвященных решению обозначенной проблемы финансового сектора, в числе которых руководство «О риск-ориентированном подходе к prepaid картам, мобильным платежам и платежным услугам, осуществляемым через Интернет», 2013 г. (Guidance for a Risk-Based Approach: Prepaid Cards, Mobile Payments and Internet-Based Payment Services); руководство «О риск-ориентированном подходе в банковском секторе», 2014 г. (Risk-Based Approach Guidance for the Banking Sector); руководство «О риск-ориентированном подходе при использовании виртуальных валют», 2015 г. (Guidance for a Risk-Based Approach to Virtual Currencies); руководство «О риск-ориентированном подходе для организаций, осуществляющих переводы денежных средств или ценностей», 2016 г. (Guidance for a Risk-Based Approach for Money or Value Transfer Services); руководство «О корреспондентских банковских услугах», 2016 г. (Guidance on Correspondent Banking Services) (Информационное письмо Центрального банка РФ от 27.12.2017 № ИН-014-12/64).

В 2011–2012 гг. соответствующие управления Великобритании, Швейцарии и Франции опубликовали отчеты в области финансового регулирования и надзора, посвященные анализу мер пруденциального контроля.

Именно кредитные организации обладают наибольшим объемом актуальной информации о субъектах финансово-экономических отношений и совершаемых ими операциях, поэтому представляется вполне закономерным, что из сферы банковского контроля указанный набор инструментов, приемов и методов, выявления операций, совершаемых не в соответствии с их формальным экономическим содержанием, должен быть интегрирован в область государственного контроля.

В России первые шаги по применению риск-ориентированного подхода сделаны в рамках деятельности налоговых органов еще до принятия обозначенных выше международных, зарубежных и соответствующих национальных документов, а именно с принятием в 2007 г. Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утв. Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.

Затем на основе Распоряжения Правительства РФ от 01.04.2016 № 559-р «Об утверждении плана мероприятий (“дорожной карты”) по совершенствованию контрольно-надзорной деятельности на 2016–2017 годы», ставшего первым комплексным документом, регламентирующим работу по внедрению риск-ориентированного подхода, и в целях реализации Федерального закона от 13.07.2015 № 246-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля”» было принято Постановление Правительства РФ от 17.08.2016 № 806 «О применении риск-ориентированного подхода при организации отдельных видов государственного контроля (надзора) и внесении изменений в некоторые акты Правительства РФ». Между тем указанным законом Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» был дополнен ст. 8.1 «Применение риск-ориентированного подхода при организации государственного контроля (надзора)», которая вступила в силу с 01.01.2018, что сигнализирует о старте применения указанного подхода ко всем видам контрольно-надзорной деятельности. Согласно п. 2 ст. 8.1 данного Федерального закона, «риск-ориентированный подход представляет собой метод организации и осуществления государственного контроля (надзора), при котором в предусмотренных... случаях выбор интенсивности (формы, продолжительности, периодичности) проведения мероприятий по контролю, мероприятий по профилактике нарушения обязательных требований определяется отнесением деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя и/или используемых ими при осуществлении такой деятельности производственных объектов к определенной категории риска либо определенному классу (категории) опасности».

Налоговый контроль не назван среди видов государственного контроля (надзора), которые осуществляются с применением риск-ориентированного подхода, утвержденных обозначенным выше Постановлением Правительства РФ от 17.08.2016 № 806. Тем не менее его применение российскими налоговыми органами начало осуществляться по их собственной инициативе еще на первых этапах административной реформы, проводимой в рамках реализации Концепции адми-

нистративной реформы в Российской Федерации (на период 2006–2010 гг.), утв. Распоряжением Правительства РФ от 25.10.2005 № 1789-р. ФНС России включена в число пяти пилотных ведомств в целях апробации проекта внедрения риск-ориентированного подхода при осуществлении контрольно-надзорной деятельности. Также отмечается, что ФНС России продолжает демонстрировать наибольшие успехи в части перехода на риск-ориентированную модель контроля и надзора («Риск-ориентированный подход: обмен лучшими практиками». *Экспертный совет при Правительстве РФ*. 2016. Дата обращения 6 марта 2018. <http://open.gov.ru/events/5514980>).

Итак, целью внедрения риск-ориентированного подхода в налоговой сфере следует признать оптимизацию государственного контроля и повышение его эффективности. Как отмечает В. И. Соловьев, риск-ориентированный подход предполагает создание системы оценки рисков и управления ими (Соловьев 2017). Необходимость качественной идентификации и оценки рисков, как, в частности, следует из Аналитической записки «Обмен лучшими практиками применения риск-ориентированного подхода и оценки эффективности в контрольно-надзорной деятельности», составленной Аналитическим центром при Правительстве РФ совместно с Минэкономразвития России и Экспертным советом при Правительстве РФ по итогам одноименного экспертного совещания 17.03.2016 (*Аналитический центр при Правительстве РФ*. 2016. Дата обращения 6 марта 2017. <http://ac.gov.ru/files/content/8052/obobschayuschaya-zapiska-obmen-praktikami-knd-17-03-16-pdf.pdf>), требовала от ФНС России эффективного управления данными и повышения их качества. Таким образом, ключевой управленческой задачей выступала стабилизация данных, без которых не смогла бы правильно функционировать система идентификации рисков и было бы невозможно выстраивание системы оценки и системы обратной связи. В результате «в рамках развития аналитической системы были внедрены системы электронного предоставления данных, что позволило сократить издержки на их обработку, с одной стороны, и повысить удобство для налогоплательщиков, с другой стороны». Появились единые базы данных и программно-аналитические комплексы (например, АСК НДС-2 (автоматизированная система контроля за возмещением НДС), АИС «Налог-3» (автоматизированная информационная система Федеральной налоговой службы)), которые обеспечили автоматическое отслеживание рисков в режиме реального времени. Таким образом, налоговые органы получили важнейший ресурс, который необходим для качественного выполнения функций государственного управления и контроля, для управления рисками, — актуальную информацию. Как отмечено в указанной выше Аналитической записке, «в случае ФНС России высока скорость возникновения новых рисков, поскольку среда, в которой функционирует орган, постоянно изменяется». Как следствие, применяемый налоговыми органами в системе оценки и управления рисками инструментарий отличается неоднородностью и изменчивостью, постоянным совершенствованием и актуализацией с целью придания данной системе признака адекватности изменяющимся условиям экономико-правовой среды. Однако при указанной неоднородности и изменчивости приемов и средств риск-ориентированная модель работает на базе ряда неизменных принципов и критериев идентификации рисков. К таким принципам относятся:

- режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков;
- своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений;
- неотвратимость наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах;
- обоснованность выбора объектов проверки.

Критериями идентификации рисков (которые одновременно служат критериями самостоятельной оценки рисков налогоплательщиков) выступают:

- налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (по виду экономической деятельности);
- отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;
- отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;
- опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);
- выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ;
- неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы;
- отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;
- построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);
- непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности;
- неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами);
- значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики;
- ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском (Егоров 2015).

В информационно-аналитических риск-системах, применяемых налоговыми органами при осуществлении камерального контроля (таких как АСК НДС-2), используется прием идентификации рисков, заслуживающий особого внимания и демонстрирующий свою эффективность, — это прием зеркального сопоставления операций покупателя и продавца.

По результатам комплексного мониторинга экономической среды на предмет выявления рисков выделяются зоны риска, для каждой из которых характерны

определенная частота, формы и виды контрольных мероприятий. Таким образом, в результате дифференциации налогоплательщиков по зонам риска осуществляется управление выявленными и потенциальными рисками посредством осуществления налогового контроля в рамках произведенной выборки.

Однако прежде чем говорить о модели контроля, которая легла бы в основу формирования эффективного механизма административно-правового регулирования в налоговой сфере, следует изучить ключевые аспекты, свойственные регулируемым таким механизмом отношениям.

Рассматриваемая группа общественных отношений, находясь в публично-правовой плоскости, априори обречена на попадание в сферу государственного регулирования. Говоря о налоговых правоотношениях, мы в первую очередь имеем в виду механизм налогово-правового регулирования. Созданный законодателем механизм налогово-правового регулирования при его реализации, как уже было показано ранее, обнаруживает себя в каждом из индифферентных рядов (юридическом, психологическом, социологическом, политическом, историческом) ввиду своей субъектно-правовой природы. Первостепенное значение, на наш взгляд, имеет именно психологический ряд, так как в рядах, обеспечивающих обратную связь с регулируемым субъектом (психологическом, социологическом, историческом), именно он, находясь в имманентной плоскости, оказывает первоочередное влияние на ход реализации механизма. Поведение субъектов отношений (коллективных или индивидуальных — не имеет значения, поскольку под коллективной «вуалью» всегда действуют конкретные физические лица) складывается под влиянием неразрывного комплекса социокультурных, психологических и исторических факторов, обуславливающих ментальную компоненту общества.

Субъекты правоотношений осуществляют реализацию прав и исполнение обязанностей, заложенных в механизме, в целях обеспечения собственного, а не публичного интереса (особенно если речь идет о субъектах предпринимательской деятельности, под которой по смыслу ч. 3 п. 1 ст. 2 Гражданского кодекса РФ (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ понимается деятельность, осуществляемая на свой риск, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг). Под влиянием ментальной компоненты субъекты правоотношений, зарегистрированные в установленном законодательством РФ порядке, в целях получения максимально возможной в сложившихся условиях выгоды используют разного рода схемы уклонения от уплаты налогов, таким образом злоупотребляя данными им в рамках действующего механизма правами.

Вследствие реализации указанных схем возникают субъекты правоотношений, являющиеся реальными и номинальными бенефициарами в отношении необоснованно полученной налоговой выгоды. С участием данных субъектов осуществляются хозяйственные операции, выступающие основанием для получения такой выгоды. Эти операции лишены деловой цели (по смыслу Постановления Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» — разумных экономических или иных причин). Совершение таких операций влечет появление определенной группы рисков — рисков причинения вреда интересам государства (Соловьев 2017, 140).

Таким образом, проведенный анализ отношений с деликтной компонентой в налогово-правовой сфере позволяет изобразить их в виде своеобразной пирамиды, в основании которой лежит сформированный для данной сферы отношений механизм правового регулирования, расщепленный на индифферентные ряды и продуцирующий появление и развитие бенефициарного интереса: на первом уровне — фактические и номинальные бенефициары складывающихся отношений, на втором — хозяйственные операции, в которых отсутствует цель делового характера, на третьем — риски причинения вреда интересам государства.

В результате оформления такой пирамиды причинно-следственных связей значительно снижается эффективность налогового администрирования, осуществляемого уполномоченными органами в рамках созданного механизма правового регулирования. Риски на вершине пирамиды, проявляющиеся, в частности, в форме риска недопоступления в бюджет обязательных платежей от хозяйствующих субъектов, — лишь верхушка айсберга. Благодаря автоматизации системы контроля, в том числе работе в федеральных масштабах информационно-аналитических программных комплексов, первым сигналом налоговых злоупотреблений служат именно факторы (особенно перекрестные), свидетельствующие о возникновении таких рисков в результате действий одного или целой совокупности субъектов. Эти факторы и лежат в основе указанных комплексов в виде критериев идентификации рисков. Выработав данные критерии, субъекты, осуществляющие контрольно-надзорную деятельность, получили возможность оптимизировать систему налогового администрирования и сосредоточить свое внимание и усилия на группах хозяйствующих субъектов, дифференцируемых системой отбора и помещаемых в зону высокого или среднего уровня риска.

После выявления рисков на основе соответствующих критериев система контроля позволяет отследить конкретные хозяйственные операции (или группу таких операций), совершение которых, насколько можно судить, не обусловлено целями делового характера и направлено на неправомерную налоговую оптимизацию. Затем анализ лиц, совершивших транзакцию, произведенный, в частности, на основании мероприятий налогового контроля, позволяет выявить реальных (и номинальных) бенефициаров в отношении полученной в результате совершения указанных операций необоснованной налоговой выгоды.

Таким образом, движение в границах пирамиды причинно-следственных связей, демонстрирующей появление рисков в системе общественных отношений, подлежащих правовому регулированию, было восходящим — от бенефициарного интереса субъектов правоотношений, возникающего под действием механизма правового регулирования, до непосредственно самих рисков причинения вреда интересам государства, а в процессе осуществления налогового администрирования движение в границах пирамиды носит нисходящий характер, что вполне закономерно.

Важно понимать, что корень неэффективности правового регулирования общественных отношений располагается в «почве пирамиды» — появлении бенефициарного интереса как реакции общественного организма на созданный законодателем механизм правового регулирования, устанавливающий систему прав, обязанностей и ответственность субъектов налоговых правоотношений. Именно то, как данный механизм проявляется в каждом из индифферентных рядов, и ока-

зывает влияние на природу возникающего у субъектов отношений бенефициарного интереса. Следовательно, необходимо создать внутри механизма рычаги, способные предотвратить формирование деликтных форм такого бенефициарного интереса. Одним из подобных рычагов может стать административно-правовая ответственность физических лиц — фактических бенефициаров, располагающихся на нижнем ярусе пирамиды.

Безусловно, в настоящее время предусмотрена ответственность за совершение правонарушений в области налогов и сборов, которая установлена как НК РФ, так и Кодексом РФ об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (далее — КоАП РФ), Уголовным кодексом РФ от 13.06.1996 № 63-ФЗ (далее — УК РФ). Однако когда субъекты правоотношений коллективные — юридические лица, то ответственность зачастую носит также коллективный характер и меры принуждения применяются к соответствующим корпоративным оболочкам, если, конечно, не квалифицирован состав налогового преступления. Между тем фактическим конечным бенефициаром, в сущности, выступают именно физические лица, именно их бенефициарный интерес движет субъектами правонарушений при их совершении.

Как следствие, на наш взгляд, чтобы юридическая ответственность в полной мере выполняла отведенные ей функции, в рамках применяемой риск-ориентированной модели должен быть сделан акцент на ее персонифицированный характер, ведь, как предусмотрено п. 4 ст. 108 НК РФ, «привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ». Таким образом, один из принципов, лежащих в основе риск-ориентированного подхода, используемого в работе налоговыми органами, следует обозначить как «принцип неотвратимости наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах и их должностных лиц, виновных в совершении указанных нарушений». Реализация указанного принципа в такой формулировке окажет большее (по сравнению с его функционированием в формулировке, используемой сегодня) психологическое воздействие в рамках как общей, так и частной превенции при проведении соответствующей активной информационной политики. Это будет способствовать предотвращению совершения лицами действий, направленных на реализацию либо создание условий для реализации схем получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (схем уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и/или суммы подлежащего уплате налога). В целях достижения указанных результатов правоприменительная практика должна складываться под влиянием неукоснительного следования названному принципу.

Рассматривая вопрос о наиболее полном обеспечении общей и частной превенции в сфере налогового администрирования, отметим следующее. За уклонение налогоплательщика от уплаты налогов законодатель в зависимости от привлекаемого к ответственности субъекта (налогоплательщика либо должностных лиц) предусмотрел ответственность за совершение налоговых правонарушений согласно ст. 120, 122 НК РФ, а также административную ответственность согласно ст. 15.11 КоАП РФ. Субъектами административного правонарушения, преду-

смотренного указанной статьей, выступают должностные лица, на которых в соответствии с действующим законодательством РФ возложена ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета. Кроме того, для случаев выявления признаков уклонения от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и/или страховых взносов, подлежащих уплате организацией — плательщиком страховых взносов, совершенного в крупном размере, предусмотрена уголовная ответственность согласно ст. 199 УК РФ. Размер санкции в зависимости от вида ответственности — административной либо уголовной — значительным образом отличается. Субъективной стороной рассматриваемого административного правонарушения выступает вина в форме умысла либо неосторожности. Так, если рассматривать деяния, связанные с использованием незаконных схем уклонения от уплаты налогов, то за умышленное либо неосторожное искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее чем на 10%, регистрацию не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета предусмотрена административная и уголовная ответственность, а также за включение в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений ст. 15.11 КоАП РФ предусмотрено наказание в форме административного штрафа на должностных лиц в размере от 5 тыс. до 10 тыс. руб. Данная мера государственного принуждения не ранжируется в зависимости от формы вины субъекта правонарушения. По соответствующему составу преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, установлена санкция в виде штрафа в размере от 100 тыс. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительных работ на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо ареста на срок до шести месяцев, либо лишения свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Представляется целесообразным сокращение столь значительного разрыва между данными нормами в размере санкции в виде штрафа, а также ранжирование санкции за административное правонарушение в зависимости от формы вины. Так, наложение административного штрафа на должностных лиц за совершение ими соответствующего административного правонарушения по неосторожности в установленном ч. 1 ст. 15.11 КоАП РФ размере (от 5 тыс. до 10 тыс. руб.), на наш взгляд, вполне разумно. Однако наиболее целесообразным представляется установление санкции в виде штрафа в размере от 10 тыс. до 50 тыс. руб. (верхний предел штрафа соответствует округленному в меньшую сторону и увеличенному вдвое значению среднего уровня заработной платы служащих, занятых подготовкой и оформлением документации, учетом и обслуживанием, по состоянию на конец октября 2017 г., по данным Федеральной службы государственной статистики РФ).

Действующий механизм применения мер административно-правового принуждения в целом следует признать достаточно действенным. Однако его усовершенствование при одновременном формировании отлаженной системы информирования и консультирования в совокупности с наращиванием соответствующей правоприменительной практики, насколько можно судить, позволит обеспечить

более полномерную реализацию превентивной функции данного вида юридической ответственности, а также эффективное срабатывание механизма налогово-правового регулирования в целом.

Иными словами, более выверенное, последовательное применение в рамках юридического индифферентного ряда формально-юридических методов в процессе создания и совершенствования соответствующей нормы права с учетом каждой из форм вины, применяемых при квалификации правонарушения, повлечет за собой сокращение в плоскости психологического индифферентного методологического ряда риска появления бенефициарного интереса, удовлетворение которого возможно неправомерными способами. Благодаря действию исторического ряда систематичность применения мер государственного принуждения к фактическим бенефициарам, а также систематичность правомерного поведения субъектов правоотношений приведут к большей эффективности механизма. А в социологическом ряду механизм нормативно-правового регулирования будет работать параллельно с социальными рычагами — регуляторами отношений благодаря формированию общественного мнения и срабатыванию фактора социального осуждения противоправного поведения.

Указанные изменения способны в определенной степени повысить эффективность упразднения и дальнейшей превенции рисков в сфере налогово-правового регулирования и контроля.

3. Выводы

Создание механизма административно-правового регулирования в налоговой сфере, основанного на комплексном применении риск-ориентированного подхода к организации контрольно-надзорной деятельности, а также концепций бенефициарного права и деловой цели, ориентированных на выявление и устранение «бенефициарного дисбаланса», вызванного злоупотреблением субъектами отношений своими правами, позволит сформировать эффективную систему налогового администрирования в Российской Федерации. Такая система должна работать на основе принципа неотвратимости юридической ответственности применительно к налогоплательщикам и их должностным лицам, в результате действий которых была реализована схема получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды. В итоге контрольно-надзорная деятельность обретет большую последовательность, систематизированность и структурированность.

На первых этапах внедрения предложений и детализации применяемых подходов и концепций вектор регуляции общественных отношений в рамках описанной нами пирамиды причинно-следственных связей будет иметь преимущественную ориентацию «сверху вниз» и посредством воздействия на отдельных субъектов правоотношений вызывать определенные психологические переживания (таким образом, обнаруживается психологический индифферентный методологический ряд). Затем, по мере продвижения в плоскости социологического и исторического индифферентных методологических рядов, вектор регуляции будет перераспределяться и приобретет двойственную ориентацию — «сверху вниз» и «снизу вверх»; пропорциональное соотношение векторов будет зависеть преимущественно от состояния социально-экономической и политико-правовой конъюнктуры. Иными

словами, предполагается, что модернизированный механизм административно-правового регулирования и предлагаемая трактовка рассматриваемых концепций и подходов под действием факторов социального осуждения и времени в каждом отдельном случае будут стимулировать подавление в социологической и психологической плоскостях бенефициарного интереса такой природы, которая влечет неправомерные формы поведения субъектов права, вызывающего возникновение «бенефициарного дисбаланса», а значит, и общее сокращение частоты его проявления.

Библиография

- Винниченко, Олег Ю., Владимир И. Попов, Иван С. Романчук. 2011. *Проблемы теории государства и права*. Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета.
- Егоров, Даниил В. 2015. *О практике ФНС России при внедрении риск-ориентированного подхода при осуществлении контрольно-надзорной деятельности*. Москва. Дата обращения 6 марта, 2017. <http://council.gov.ru/media/files/41d589309a50b0750aaa.pdf>.
- Соловьев, Анатолий И. 2017. «Риск-ориентированный подход в системе государственного контроля и надзора в налоговой сфере». *Экономика. Налоги. Право* 10 (6): 139–146.
- ФАТФ. 2012. «Конкретные факторы риска, связанные с легализацией (отмыванием) доходов от коррупции: типологический отчет ФАТФ». Париж: ОЭСР/ФАТФ, АНО «МУМЦФМ». Дата обращения 6 марта, 2017. <http://www.eurasiangroup.org/Korruptsiya.pdf>.

Статья поступила в редакцию 19 марта 2018 г.,
рекомендована в печать 15 ноября 2019 г.

Контактная информация:

Новоселова Мария Анатольевна — ст. преп.; m.a.novoselova@utmn.ru

The actual aspects of the prevention of the illegal beneficial interest to become and the administrative-legal regulation of the tax system of the Russian Federation

M. A. Novoselova

Tyumen State University,
6, ul. Volodarskogo, Tyumen, 625003, Russian Federation

For citation: Novoselova, Maria A. 2020. “The actual aspects of the prevention of the illegal beneficial interest to become and the administrative-legal regulation of the tax system of the Russian Federation”. *Vestnik of Saint Petersburg University. Law* 1: 87–101. <https://doi.org/10.21638/spbu14.2020.106>

The author creates a model (pyramid) of the causality which occurs under the tax legal regulatory mechanism. There is an analysis of the details of implementation of a risk-based approach by the Russian tax authorities with use of innovative hardware and software system. Having based on the research data the author suggests the way to improve an administrative legal regulatory mechanism which will increase the effectiveness of tax administration and reduce the risk of harm to the public interests. And it is important to comply with a principle of the personification of the responsibility of the individuals. These individuals are real or nominal officials of a company or an individual entrepreneur, and their actions lead to the fact that a taxpayer (the company or individual entrepreneur) had got the unreasonable tax benefit. In-vocation of the administrative responsibility to the individuals, as we can suppose, will make

it possible to improve the legal regulatory mechanism working within the group of relations which are studied in the research. In addition to this, the study reveals the appropriateness of the change the size of sanctions applying to the officials found responsible for such violations. A sanction should be ranked according to the form of guilty. It appears that a tax legal regulatory mechanism with a risk-based approach should take place given the characteristics it takes on in any independent methodological plane (juridical, psychological, sociological, historical, and political one). As a result, psychological, sociological, and historical factors start working in the process of the juridical construction impact on the object of the legal regulation. And in the long term these factors would enable the mechanism to prevent the illegal beneficial interest of the real beneficiaries to become bot not merely to remove the negative legal, and economic consequences of their misconduct.

Keywords: risk-based approach, control and supervisory activities, independent methodological plane, beneficiary, business purpose, beneficial interest, unreasonable tax benefit.

References

- Egorov, Daniil V. 2015. *About the Federal Tax Service's practice of introduction of a risk-based approach in the control and supervisory activities*. Moscow. Accessed March 6, 2017. <http://council.gov.ru/media/files/41d589309a50b0750aaa.pdf>. (In Russian)
- FATE. 2012. "Specific Risk Factors in the Laundering of Proceeds of Corruption". Parizh, OESR/FATE, ANO "MUMTsFM" Publ. Accessed March 6, 2017. <http://www.eurasiangroup.org/Korrupciya.pdf>. (In Russian)
- Solov'ev, Anatolii I. 2017. "Risk-Oriented Approach in the System of Government Control and Supervision in the Tax Sphere". *Ekonomika. Nalogi. Pravo* 10 (6): 139–146. (In Russian)
- Vinnichenko, Oleg Y., Vladimir I. Popov, Ivan S. Romanchuk. 2011. *The problems of theory of State and law*. Tyumen', Tiumenskiĭ gosudarstvennyi universitet Publ. (In Russian)

Received: March 19, 2018
Accepted: November 15, 2019

Author's information:

Maria A. Novoselova — Senior Lecturer; m.a.novoselova@utmn.ru