

Демин А.В.,

DOI 10.51980/2021\_1\_91

доктор юридических наук, доцент  
Сибирский федеральный университет (г. Красноярск)

### Институт налоговых информаторов в контексте борьбы с налоговой преступностью в США: компаративный анализ\*

Добровольное налоговое информирование на возмездной или безвозмездной основе (*whistle-blowing*) легализовано во многих странах мира. В этом контексте особая роль принадлежит США, где указанный налогово-правовой институт эффективно применяется уже более ста лет, а суммы вознаграждений, выплаченные налоговым информаторам только за последние годы, исчисляются сотнями миллионов долларов. При этом такие бюджетные издержки с лихвой покрываются за счет денежных сумм, взысканных с нарушителей налогового законодательства на основании полученных от информаторов сведений. Впечатляющее соотношение затрат и выгод подтверждает обоснованность введения института налоговых информаторов в национальный правопорядок.

Программы материального поощрения налоговых информаторов историческими корнями восходят к законодательству 1867 г., позволявшему Министру финансов выплачивать суммы, необходимые для «выявления и привлечения к суду и наказания лиц, виновных в нарушении национальных налоговых законов».<sup>1</sup> Первоначально все вопросы, связанные с вознаграждением и правовой защитой информаторов, относились к полной дискреции налоговых органов. С 2006 г. в структуре Налоговой службы США (*Internal Revenue Service; IRS*) действует специализированное подразделение по работе с налоговыми информаторами – Офис по работе с налоговыми информаторами (*IRC Whistleblower Office*), на которое возложено администрирование релевантных вопросов, включая прием сообщений о налоговом неком-

плайенсе, рассмотрение заявлений информаторов о вознаграждении, обеспечение им правовой защиты и т. д. Именно Директору Офиса делегированы полномочия по утверждению и назначению вознаграждений для лиц, которые предоставляют в IRS информацию, связанную с установленными фактами налогового некомплайенса.

Нормативная основа выступают положения, изложенные в § 7623 Налогового кодекса США (IRC), в § 301.7623-1 Свода федеральных подзаконных нормативных актов (CFR) и в разд. 25.2 Руководства для сотрудников Налоговой службы (IRM).

Информатор должен предоставить в IRS конкретную и достоверную информацию, которая, по его мнению, приведет к получению доходов от одного или нескольких лиц, нарушивших, по мнению информатора, налоговое законодательство. Как правило, в сообщении информатора должно быть указано лицо (лица), которое, как он считает, совершило налоговое правонарушение, и должна быть предоставлена существенная информация, включая всю доступную документацию, которая подтверждает это утверждение. Если документы или иные доказательства известны информатору, но не находятся в его ведении, он должен их описать, и указать их местонахождение в меру своих возможностей.

С 2006 г. для вознаграждения налоговых информаторов предусматривается два правовых режима. Первый из них имеет закреплён в § 7623 (b) IRC и носит для налоговиков обязывающий характер: если на основании переданной информации со стороны IRS предпринимаются какие-либо административные или судеб-

\* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-011-00080 А «Налоговый комплайенс и правовые средства его обеспечения».

<sup>1</sup> Act to amend existing Laws relating to Internal Revenue, and for other Purposes, ch. 169, § 7, 14 Stat. 471, 473 (1867).

ные действия, информатор вправе получить в качестве вознаграждения от 15% до 30% от поступлений, полученных в результате таких действий; при этом точная сумма такого вознаграждения зависит от важности переданной информации, т. е. от степени, в которой данное лицо внесло существенный вклад в такие действия. Разумеется, наличие нижнего и верхнего пределов для вознаграждения привносят элемент дискреционного усмотрения в процесс поощрения информаторов. Поэтому вопрос о том, каким образом должна определяться точная сумма вознаграждения, вызывает оживленные дискуссии научном сообществе.<sup>1</sup>

Программы материального стимулирования налоговых информаторов, администрируемые IRS, используют экономически эффективный метод для возмещения налоговых поступлений и устранения налогового разрыва. Поступления, от размера которых рассчитывается вознаграждение информатору (proceeds), согласно §7623 (c) IRC охватывает штрафы, пени, доплаты к налогам и дополнительные суммы, предусмотренные внутренним законодательством о доходах, любые доходы, возникающие в связи с законами, в отношении которых IRS уполномочена осуществлять налоговое администрирование, включая уголовные штрафы, гражданские конфискации и санкции за нарушения требований к отчетности<sup>2</sup>.

Вознаграждение выплачивается при соблюдении определённых количественных критериев, а именно: сумма налогового спора превышает 2 млн долл. США, либо валовой доход налогоплательщика – физического лица, в отношении которого предоставлена информация о некомплайенсе, превышает 200 тыс. долл. за соответствующий налоговый период.

Сумма вознаграждения может быть уменьшена и составить не более 10% от полученных средств, если сведения информатора лишь дополняют информацию, уже ставшую известной регулятору в результате мероприятий налогового

контроля, судебных разбирательств или из средств массовой информации, т. е. в ситуации – когда информатор не является первоначальным источником информации о налоговом некомплайенсе. Кроме того, вознаграждение может быть уменьшено в случае, когда релевантные сведения получены от лица, которое планировало и инициировало деяния, приведшие к налоговому некомплайенсу. Если информатор виновен в налоговом преступлении, в присуждении вознаграждения ему должно быть отказано.

Любое решение относительно присуждения вознаграждения в рамках §7623 (b) IRC можно обжаловать в Налоговый суд США в течение 30 дней с момента его вынесения. Особенность этого правового режима – его обязательность для IRS, т. е. при фактическом наличии всех критериев и оснований, указанных в Законе, она обязана выплатить информатору вознаграждение в установленных пределах. Но реальная жизнь может быть намного многообразнее жестко предусмотренных правовых рамок. Как быть, к примеру, если сумма налогового спора не превышает 2 млн долл. или же доходы налогоплательщика – физического лица не дотягивают до установленного предела? Оставить информатора без какого-либо материального стимула, по мнению американских законодателей, было бы нелогично и несправедливо. Для «непредусмотренных» ситуаций в § 7623 (a) IRC закрепляет дискреционный режим налогового информирования, применение которого – право, но не обязанность Налоговой службы. Министр финансов вправе выплачивать вознаграждение, которые сочтёт необходимым, для выявления неуплаты налога или – выявления и привлечения к суду и наказания лиц, виновных в налоговом некомплайенсе, когда такие расходы прямо не предусмотрены законом. При этом в рамках этого дискреционного режима вознаграждения информаторам также выплачиваются из поступлений от сумм, фактически собранных на основании предоставленной

<sup>1</sup> Givati Y. A Theory of Whistleblower Rewards // Journal of Legal Studies. 2016. Vol. 45. № 1. P. 43-72.

<sup>2</sup> Подп.: Davis-Nozemack K., Webber S. Paying the IRS Whistleblower: A Critical Analysis of Collected Proceeds // Virginia Tax Review. 2012. Vol. 32. № 1. P. 77-130.

информации. Точный размер вознаграждения определяется по усмотрению Министра финансов и не может быть обжалован в судебном порядке.

Для выплаты вознаграждения не требуется заключать контракт с IRS. Вместе с тем информатор должен быть надлежаще предупрежден об ответственности за лжесвидетельство. Фактическая выплата вознаграждения, как правило, происходит с некоторой задержкой – через несколько лет после представления информации, пока налоговый спор по делу (включая возможные обжалования) не будет окончательно разрешен.

На статус информатора не вправе рассчитывать сотрудники налоговой администрации; любые государственные служащие, получившие информацию при исполнении своих официальных обязанностей; лица, которые были обязаны раскрыть информацию в силу Закона или которым Закон запрещает раскрывать информацию; лица, получившие доступ к информации на основании контракта с федеральным правительством; лица, претендующие на вознаграждение на основе информации, полученной от неправомочного информатора.

Общественное мнение по отношению к информаторам довольно вариативно. Одни считают их героями, другие – чуть ли не предателями, предавая социальному ostracismu. В любом случае, сообщая сведения о налоговом некомплайенсе, информатор рискует своей репутацией, карьерой, отношениями с коллегами и окружающими, а зачастую – даже психологическим или физическим здоровьем. Кроме того, при отсутствии должной легализации статуса налоговых информаторов, возможно их уголовное преследование за нарушение режимов конфиденциальности в корпоративной среде.<sup>1</sup> Поэтому для них законодательно предусмотрена система мер правовой защиты.

В частности, в силу § 7623 (d) (1) IRC ни работодатель, ни какое-либо должностное лицо, служащий, подрядчик, субподрядчик или агент такого работодателя не имеют права увольнять, понижать в должности, отстранять от должности, угрожать, преследовать или каким-либо иным образом дискриминировать наемного работника (в том числе воздействуя через обычные обязанности такого сотрудника) в ответ на любое законное действие, совершенное сотрудником при предоставлении уполномоченным субъектам информации о налоговом некомплайенсе, а также – вследствие дачи показаний, участия или иного содействия в любых административных или судебных действиях, предпринятых IRS в связи с предполагаемой недоплатой налога или любыми налоговыми правонарушениями.

В силу § 301.7623-1 (e) CFR, IRS обязана приложить все усилия для защиты конфиденциальности информатора, личность которого не подлежит разглашению. Иногда IRS может потребоваться раскрыть личность информатора, например, если признана необходимым использовать информатора в качестве свидетеля в судебном разбирательстве. В таких случаях IRS должна уведомить информатора до того, как раскрыть его личность.

Итак, можно констатировать, что институт налоговых информаторов в США на сегодняшний день представляет собой весьма эффективный инструмент противодействия налоговому некомплайенсу и повышения собираемости налоговых платежей. Этот опыт целесообразно использовать и для модернизации российского законодательства о налогах и сборах, но, разумеется, с учетом национальной ментальности, культурных и правовых традиций нашего народа, а также – тех масштабных угроз и вызовов, которые стоят перед налоговой системой России.

<sup>1</sup> Steichen A. The Tax Whistle-Blower: Neither Demigod nor Loathsome Beast // Intertax. 2018. Vol. 46. № 10. P. 794.