

Содержание

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ПОНЯТИЯ НАЛОГОВОЙ АМНИСТИИ.....	8
1.1. Исторические этапы возникновения и развития понятия налоговой амнистии.....	8
1.2. Формирование нормативно-правовых основ налоговой амнистии в Российской Федерации.....	25
ГЛАВА 2. ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ИНСТИТУТА НАЛОГОВОЙ АМНИСТИИ.....	33
2.1. Налоговая амнистия как правовой институт в системе Российского законодательства.....	33
2.2. Особенности финансово - правового статуса субъектов налоговых правоотношений, возникающих при реализации налоговой амнистии.....	42
ГЛАВА 3. АНАЛИЗ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ ИНСТИТУТА НАЛОГОВОЙ АМНИСТИИ В РОССИИ.....	55
3.1. Зарубежный опыт проведения налоговой амнистии.....	55
3.2. Основные направления развития института налоговой амнистии и налоговой политики в России.....	67
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	81
Список литературы.....	84

Введение

Актуальность исследования. Правовая политика преобладающего большинства развитых стран мира включает построение системы законодательства на принципах равенства каждого гражданина перед законом и судом. В обеспечении прав и свобод человека заключен гуманистический принцип конституционного строя нашей страны. Одним из проявлений милосердия государства выступает такое явление, как амнистия, заключающая в себе снятие ответственности, уменьшение доли наказания или исключение его последствий. Амнистия как правовое явление транслирует свое содержание на различные, помимо уголовного, сектора законодательства. При анализе развития правовой системы на пути к современному этапу прослеживается постоянная тенденция обращения к принципу смягчения юридической ответственности и наказания. Это явление широко распространилось также в финансовой и налоговой отраслях законодательства. Одной из характерных черт процесса формирования явления налоговой амнистии выступает то, что это мероприятие обуславливает поиск решения проблем развития экономического сектора. Последствия реализации мероприятий по амнистии в налоговой сфере на первый взгляд выступают как исключительно положительные, т.к. обуславливают создание благоприятных и открытых взаимосвязей государства и его граждан, сокращению или недопущению финансовых правонарушений, пополнение бюджета государства. Тем не менее, можно дифференцировать также черты, оказывающие несколько негативное и дестабилизирующее воздействие на состояние налогового сектора (*negative consequence in the tax sphere*). Место и значение правовых основ смягчения наказания в области неуплаты налогов в законодательстве еще не в полной мере исследовано и на сегодняшний день попытки сформулировать определения, характерные признаки и механизм реализации и регулирования этой категории налогового права, еще окончательно не завершены, что обуславливает актуальность выбранной темы исследования.

Актуальность изучаемой темы магистерской работы заключается в

необходимости наиболее полного и детального рассмотрения явления налоговой амнистии, выявлении его структурных составляющих, предпосылок формирования перечня сопутствующих нормативных документов, систематизации, выявлении общих и отличительных черт различных видов правонарушений в налоговой сфере. Налоговая амнистия – многоступенчатое явление, специфика применения которого носит дискуссионный характер, и приводит к некоторому дисбалансу при реализации нормативно-правовых актов, закрепляющих правила реализации института налоговой амнистии. Об актуальности темы исследования свидетельствует важность и необходимость создания теоретического и правового фундамента института налоговой амнистии, учитывая ее характерные черты, последовательность и формы ее правовой регламентации, и в конечном итоге освоение путей достижения положительных результатов в ходе практической реализации института налоговой амнистии.

Объектом исследования выступают общественные отношения, возникающие в результате разработки и принятия нормативно-правового акта об объявлении налоговой амнистии, законодательное урегулирование всех этапов его реализации.

Предметом нашего исследования выступают существующие на сегодня нормы налогового и финансового права, а также смежных с ними отраслей законодательства, которые призваны регулировать правовые отношения, возникающие между государством и налогоплательщиками при разработке нормативных актов касательно процедуры налоговой амнистии, официальные статистические данные, касающиеся ранее проводимых амнистий, а также имеющиеся данные правоприменительной практики.

Цель исследования — это построение модели правового института налоговой амнистии, в основе которого заложены используемые сегодня теоретические составляющие правового регулирования изучаемого явления; формирование и обоснование четких рекомендаций и направлений в области совершенствования правовых основ проведения мероприятий по налоговым

амнистиям, основываясь как на мировом опыте, так и на результатах ранее проводимых амнистий в нашем государстве.

Задачи магистерского исследования формируются исходя из поставленной цели и включают:

1) выделение и систематизацию основных критериев отграничения понятия налоговой амнистии от смежных юридических явлений;

2) изучение правовых основ изучаемого явления, выявление норм, регулирующих налоговые отношения в области освобождения от ответственности за неуплату налогов;

3) изучение института налоговой амнистии в подсистемах налогового и финансового права;

4) определение и классификация видов амнистий, применяемых в различных секторах экономической сферы;

5) систематизация признаков правового акта об объявлении налоговой амнистии, выявление предпосылок его принятия;

6) определение правового статуса участников программы при реализации мероприятий по налоговой амнистии;

7) изучение мирового опыта налоговой амнистии, выявление положительных и отрицательных аспектов данного явления;

8) Формирование приоритетных направлений и перспектив совершенствования института налоговой амнистии на современном этапе экономического развития государства.

Методологическая основа магистерского исследования представлена группой методов, включающих методы как частнонаучного, так и общенаучного характера. Ведущую роль в исследовании играет формально-логический метод, что обусловлено тем, что постижение и осмысление такого сложного явления, как налоговая амнистия невозможно без умозаключений, обоснованных выводов и суждений. Нельзя переоценить важность формально-юридического метода, который способствует детальному изучению технико-юридической и нормативной стороны понятия «налоговая амнистия»,

позволяет осознанно заниматься юридической деятельностью. Исторический метод исследования также имеет немалое значение для отображения причинно-следственных связей и динамики развития изучаемого явления. При использовании таких методов как системно-структурный и сравнительно-правовой, магистрантом было проанализировано соотношение понятий налоговой амнистии и смежных с ними иных категорий налоговых правоотношений, налоговых правонарушений, преступлений, льгот и освобождений от налоговой ответственности. При изучении отечественной и зарубежной практики проведения налоговой амнистии использовался сравнительно-правовой метод.

Теоретическую основу проводимого исследования составили труды известных ученых в сфере различных отраслей юридических наук. При анализе теоретических основ изучаемого понятия налоговой амнистии в системе налогового права основополагающая роль принадлежит разработкам ученых общей теории права: Акимовой Е.В., Григорьеву Л.М., Зарипову В.М., Соловьеву И.Н., Шараповой О.А. Наиболее весомыми теоретическими заключениями для понимания истоков изучаемого явления автор признает выводы Воробьева Ю.Ф., Копиной А.А., Матвеевой П.А., Николаева Е.С., Овсянникова С.В. и других. Главенствующую роль при формировании понятия налоговой амнистии в научном разрезе, относительно правовой природы и особенностей данного налогово-правового института представляют теоретические разработки исследователей в области финансового и налогового права - советских и российских учёных - юристов: Гриценко В.В., Покачаловой Е.В., Разгулина С.В., Соловьева И.Н., Химичевой Н.И. и других.

Нормативная основа магистерского исследования представлена Конституцией РФ, Налоговым кодексом РФ, Федеральным законом от 08.06.2015 № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ» Федеральный закон от 28.12.2017 № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской

Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» законы и подзаконные нормативные правовые акты, по вопросам, связанным с налогообложением и сборами.

Научная новизна работы заключается в том, что исследование направлено на формирование совокупности новых для финансового и налогового права выводов, критическом анализе и сопоставлении их в свете задач научного исследования, а именно выявление и систематизация различных аспектов понятия «налоговая амнистия», которые расширяют существующие представления относительно данного понятия, выявление и структуризация правовых норм, призванных регулировать совокупность отношений в системе налоговых и финансовых отношений, выявлены, сформулированы и обобщены характеристики правового статуса субъектов налоговой амнистии, установлены и раскрыты факторы, обеспечивающие положительный эффект применения изучаемого понятия.

Выводы, предложения и рекомендации, полученные в ходе исследования, дополняют и систематизируют имеющуюся научную базу об инструментах смягчения налоговой ответственности. Теоретические аспекты работы могут послужить платформой для последующих исследований, посвященных вопросам правового регулирования налоговой амнистии, а также найти применение в правотворческой деятельности о налогах и сборах, в правоприменительной практике при рассмотрении вопросов и споров, касающихся облегчения налогового бремени.

Структура магистерской работы определена целью исследования, последовательностью решения ряда задач с применением необходимы научных методов. Исследование включает введение, три главы, состоящие из семи параграфов, заключение и список используемой литературы.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ПОНЯТИЯ НАЛОГОВОЙ АМНИСТИИ

1.1. Исторические этапы возникновения и развития понятия налоговой амнистии

Понятия «помилование» (смягчение, отмена наказания) и «амнистия» известны еще с древности. Российскому законодательству наиболее близко знакомо понятие помилование, термин же амнистия стал употребляться заметно позже. Помилование как форма «монаршей милости» использовалось всеми самодержцами на протяжении истории Российского государства. Первым актом, в котором упоминается термин «амнистия», стал Указ об амнистии от 7 марта 1917 г., изданный Временным правительством. В настоящее время Россия идет путем экономических, социальных и политических реформ, в связи с чем постоянно появляются новые задачи, необходимость решения которых обусловлена совершенствованием отрасли законодательства в целом и отдельных ее институтов, что подразумевает и более широкое применение института амнистии.

«Амнистия - (в переводе с греческого - прощение, забвение перенесенной неправды) – один из видов помилования, означающий у римлян "abolitio generalis Personarum et causarum" (полное прощение лиц и забвение дел), составляет полномочие государственной власти и выражает свое осуществление в исходящем от главы государства или парламента постановления, действие которого направлено к конкретным лицам, подлежащим наказанию за правонарушения, означающее собой приостановление силы действующего закона, т.е. юридическое преследование этих лиц либо вовсе не возбуждается, если же оно уже находится в статусе возбуждения, его следует безотлагательно прекратить, вместе с тем теряют силу и любые последствия данного совершенного деяния»¹. «Прощение или

¹ *Энциклопедический словарь* / под ред. проф. И. Е. Андреевского; издатели: Ф. А. Брокгауз (Лейпциг), И. А. Ефрон (С.-Петербург). СПб. 1890–1907. - С.653.

смягчение наказания, освобождение от наказания, даруемое верховной властью целым группам преступников²», - трактует амнистию Д.Н. Ушаков.

Толковый словарь русского языка С.И. Ожегова и Н.Ю. Шведовой представляет амнистию как «производимое верховной властью полное или частичное освобождение от судебного наказания определенной категории лиц»³.

Как утверждает А.Д. Никитина, анализируя «исторические этапы возникновения зачатков определенных налоговых льгот, мы находим его корни в Вавилоне первой половины II тыс. до н.э. Первый в истории человечества документ, о котором мы имеем относительно достоверные сведения, сопоставимый с понятием налоговой амнистии - это Указ о справедливости царя Аммицадуки - одного из преемников Хаммурапи. Мы можем судить о том, что Вавилония переживала период политического и экономического упадка (середина XVII в. до н.э.), когда взойшедший на престол Аммицадука издал указ, аннулировавший избранные налоговые и кредитные обязательства городского населения Месопотамии»⁴, - подобные указы, начиная с древних времен, издавались чаще, чем законы, способствуя взаимодействию с обществом по правовым вопросам. Рассматривая динамику развития отечественного налогового законодательства в историческом ключе, находим, что финансовая система Руси начала складываться с конца IX в. в период объединения Древнерусского государства. Первые же попытки освобождения от уплаты налога приурочены ко времени политической зависимости от Золотой Орды. Как указывает С.М. Соловьев, «исключение в налоговой системе Чингисхана предусматривалось только для священников и церковной собственности: они освобождались от любых поборов и налогов, им даровалась охрана и неприкосновенность в обмен на обязанность официально и публично молиться

² Толковый словарь русского языка: В 4 т./ Под ред. Проф. Д. Ушакова. - М.: ТЕРРА- Книжный клуб, 2007. – Том I - С.33.

³ Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. /Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. – 4-е издание, дополненное. – Москва: А ТЕМП, 2007. – С.38.

⁴ Никитина А. Д. // История государства и права. – 2011. – № 11. – С. 17–21.

за монгольского вождя и его власть»⁵. Самый древний из дошедших до нас документ об освобождении православной церкви от налогов датирован августом 1267 года. В XII в. вступают в обращение жалованные грамоты, правовые акты, предоставлявшие церквям, монастырям, учреждениям и частным лицам определённые льготы и преимущества. Следующим документом, характер которого схож с налоговой амнистией можно считать «Жалованную грамоту дворянству — грамоту на права, вольности и преимущества благородного Российского дворянства, от 21 апреля 1785 г. Это свод дворянских привилегий, в соответствии с которым дворянству предоставлялись особые существенные льготы в сравнении с другими сословиями — свобода от обязательной службы, уплаты податей, право на владение крепостными крестьянами и земельными недрами в пределах своих владений»⁶. Данные исторические свидетельства можно отнести к первым источникам применения налоговых льгот в далеком прошлом, хотя эти льготы далеко еще не являются формой налоговой амнистии, т.к. не имеют своей целью освобождение налогоплательщика от ответственности за нарушения обязательств, связанных с уплатой налогов.

Примеры освобождения лиц от наказания за неуплату налогов встречаются в советский период истории нашего государства. В тот период нормативную базу составляли издаваемые декреты. «В послереволюционный период, начиная с октября 1917 г. и до окончания военного коммунизма, действие всех налогов РСФСР было приостановлено. Для пополнения бюджета местным Советам было разрешено справляться собственными силами — вследствие чего они сами определяли налогообложение в форме «контрибуции». В советский период впервые была установлена уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов декретом СНК РСФСР от 24 ноября (7 декабря) 1917 г. «О взимании прямых налогов». В ст.2 декрета указано: «Лица, не внесшие подоходного налога полностью, с 20 декабря 1917

⁵ Соловьев С.М. История России с древнейших времен: в 29 т. М., 2013. Т. 7. С. 27-29.

⁶ Исаев И.А.- История государства и права России / Учебник для юридических вузов. Изд. 3-е перераб. и доп. — М.: Юристъ, 1996. — С. 212-219.

г. подлежат, кроме мер, указанных в законе, денежным взысканиям вплоть до конфискации всего имущества. Лица, умышленно задерживающие уплату налога, подлежат тюремному заключению до пяти лет».⁷ Декрет ВЦИК и СНК от 28 октября 1918 г. гласит «О единовременном чрезвычайном десятимиллиардном революционном налоге»⁸. 30 апреля 1923 г. был издан Декрет ВЦИК «Об амнистии неплательщиков единого натурального налога, который призван облегчить участь определенных категорий граждан, отбывающих наказание за правонарушения, связанные с неуплатой единого натурального налога в 1922 - 1923 году. Он освобождал от дальнейшего отбывания наказания осужденных за преступные деяния, предусмотренные ст. 79 и 2 ч. ст. 80 Уголовного Кодекса (при установленном по суду отсутствии злостности). Действие настоящего НПА не распространялось на имущественные взыскания - конфискацию всего или части имущества и штраф»⁹.

Следуя далее по хронологии издания НПА, относящихся к налоговому законодательству и освобождению от налоговых сборов, находим такой документ как постановление ЦИК СССР от 7 марта 1925 г. «Об амнистии». Этот НПА устанавливает следующий порядок: «освободить всех крестьян, приговоренных постановлениями судебных или административных органов ЗСФСР и входящих в ее состав республик и областей, к лишению свободы или принудительным работам за невзнос или за неплатеж в срок сельскохозяйственного налога, а равно сложить с них все невзысканные до сих пор, наложенные постановлениями тех же учреждений штрафы и отменить не приведенную в исполнение конфискацию их имущества».¹⁰ Обусловленные меры действовали и в отношении кустарей, на которых были наложены и не взысканы в судебном или административном порядке штрафы или иные

⁷ Декрет СНК от 24 ноября 1917 г. «О взимании прямых налогов» // СУ РСФСР. – 1917. – № 5, ст. 71.

⁸ Декрет ВЦИК и СНК от 28 октября 1918 г. «О единовременном чрезвычайном десятимиллиардном революционном налоге» // СУ РСФСР. – 1918. – № 80, ст. 841.

⁹ Декрет ВЦИК и СНК от 28 октября 1918 г. «О единовременном чрезвычайном десятимиллиардном революционном налоге» [Текст] // СУ РСФСР. – 1918. – № 80, ст. 841

¹⁰ Постановление ЦИК СССР от 7 марта 1925 г. «Об амнистии» [Текст] // СЗ СССР. – 1925. – № 17, ст. 130.

имущественные взыскания за невзнос и неплатеж в срок государственных и местных сборов.

Становление института налоговой амнистии на основе нормативно-правовых актов целесообразно отнести к 1993 г., когда впервые был апробирован механизм освобождения от уплаты налогов Указом президента № 1773 «О проведении Налоговой амнистии в 1993 году». На основании вышеуказанного НПА, юридические и частные лица, задекларировавшие до 30 ноября 1993 года суммы ранее неуплаченных налогов и перечислившие их в бюджет, освобождались от налоговых санкций»¹¹.

Гришко А. Я., уполномоченный по правам человека в Рязанской области, пришел к заключению, что амнистия это ни что иное, как акт, с помощью которого государство (в лице его компетентных органов) объявляет о запрете начинать или продолжать преследования по правонарушениям или приводить в исполнение обвинительные приговоры в отношении нескольких лиц, специально указанных по ряду учиненного ими деяния»¹².

Амнистия в основе своей исходит из «справедливости и соразмерности, из совокупности конституционных ценностей, согласованности с конституционной ответственностью государства за соблюдение прав и законных интересов граждан. Институт амнистии не заключен только в одной области уголовного права, при конструировании института амнистии обязательным условием ставится необходимость учета гуманистической функции государства в различных его отраслях»¹³. Мы определяем амнистию как правовой институт межотраслевого характера, институт «включающий в себя нормативные правовые акты, принятые высшим органом государственной власти в отношении индивидуально не определенного круга виновных лиц, призванный корректировать карательную политику государства путем указания на альтернативные изменения последствий в виде полного освобождения от

¹¹ Указ Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году» [Текст] // Российская газета. – 1993. – 2 ноября.

¹² Гришко А.Я. Амнистия. Помилование. Судимость [Электронный ресурс]: монография/ Гришко А.Я., Потапов А.М.— Электрон. текстовые данные. — М.: Логос, Университетская книга, 2009. — 272 с.— Режим доступа: [Http://www.iPrbookS.ru/9100.html](http://www.iPrbookS.ru/9100.html). — ЭБС «IPRbookS»

¹³ Соловьев И.Н. Налоговая амнистия: учебное пособие. М., 2009. С. 4-6.

ответственности, полного или частичного освобождения от наказания, его сокращения, замены назначенного наказания более мягким видом, освобождения от дополнительного наказания, снятия судимости с лиц, отбывших наказание», - трактует Н.В. Осмоловская¹⁴. Она приходит к заключению, что такое определение наиболее подходящее, что объясняется разрастанием понятия амнистия сразу на несколько отраслей права. Конституционный суд РФ в п. 2.2 Постановления от 5 июля 2001 года № 11 - П заключил, что «по сути амнистия представляет собой правовой институт, единая нормативная основа которого образуется, с одной стороны, УК РФ и УПК РФ, рассматривающими амнистию в качестве основания освобождения от уголовной ответственности и ее последствий, а с другой - соответствующим постановлением Государственной Думы, которое определяет предпосылки применения такого основания освобождения». Следовательно, позиция Конституционного суда сводится к тому, что, амнистия это, прежде всего, институт, а уже более узко она выражена в нормативно-правовом акте.

Более широкие рамки определения амнистии можно отметить при его употреблении в нормативных актах понятий «экономическая амнистия, амнистия капиталов, экологическая амнистия, дачная амнистия, каждое из которых раскрывает сущность амнистии в рамках определенной отрасли, свидетельствуя о широком спектре употребления»¹⁵ изучаемого нами понятия амнистии. Так, Федеральный закон №93-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации по вопросу оформления в упрощенном порядке прав граждан на отдельные объекты недвижимого имущества» от 30.06.2006, более известный как закон о «дачной амнистии», заработал с 1 сентября 2006 года. Распоряжение Правительства РФ от 5 сентября 2011 г. № 1538-Р «Об утверждении Стратегии социально-экономического развития Южного федерального округа до 2020 года» (с изм.

¹⁴ Осмоловская Н.В. Амнистия и помилование как средства корректирования карательной политики государства: автореф. дис. канд. юрид. наук. Тюмень, 2006. С. 9-10.

¹⁵ Гришко А.Я. Амнистия. Помилование. Судимость [Электронный ресурс]: монография/ Гришко А.Я., Потапов А.М.— Электрон. текстовые данные. — М.: Логос, Университетская книга, 2009. — 272 с.— Режим доступа: [Http://www.iPrbookShop.ru/9100.html](http://www.iPrbookShop.ru/9100.html). — ЭБС «IPRbookS».

от 26 декабря 2014 г.) вводится понятие «экологическая амнистия», которая будет применена к предприятиям, своей деятельностью оказывающим вредное воздействие на окружающую среду «при условии, что предприятие примет на себя жесткие обязательства по экологическому оздоровлению производства и той территории, где оно работает».

Категория понятия налоговая амнистия возникло в эпоху политической и экономической неустойчивости 90-х годов XX века. При управлении государством власти устанавливали повышенные меры ответственности при совершении правонарушений в налоговой сфере, вынуждены были повышать контроль, разрабатывать различные методы и направления, которые могли бы мотивировать налогоплательщиков к исполнению их обязанностей по уплате налогов. Такой мерой была программа легализации имущества и доходов, выдвинутая Президентом Российской Федерации от 27 октября 1993 года № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году»).

В Налоговом кодексе Российской Федерации четко сформированного понятия налоговой амнистии не обозначено. Некоторые авторы указывают, что налоговая амнистия - это «институт налогового права, состоящий из норм, регулирующих конкретный вид однородных отношений, вытекающих из государственно- правового акта, которым гарантируется освобождение от налоговой ответственности лиц, не исполнивших в установленном законодательством порядке обязанность по уплате налога»¹⁶. По мнению данных авторов, «налоговая амнистия должна основываться на нормах права, закрепляющих обязанность государства защищать и охранять права и законные интересы граждан, обеспечивать им законность и безопасность проводимого мероприятия. Считаем необходимым акцентировать внимание и на правовой основе, регламентирующей и закрепляющей данные положения. Необходимым аспектом в данном случае является надежное нормативно-правовое обеспечение»¹⁷.

¹⁶ Покачалова Е.В., Белова Т.А. Налоговая амнистия в системе финансово-правовых понятий и институтов // *Налоги*. 2015. N 2. С. 28 - 31.

¹⁷ *Соловьев И.Н.* Налоговая амнистия: учебное пособие. М., 2009. С. 4-11.

И.Н. Соловьев трактует налоговую амнистию как «устанавливаемое государством на момент ее принятия освобождение лиц, совершивших налоговые правонарушения, от привлечения к налоговой ответственности при условии полного или частичного декларирования сокрытых сумм налогов и добровольного внесения их в бюджет»¹⁸. Он предлагает рассматривать амнистию исходя из консервативных ее проявлений и определений, учитывая опыт попыток реализации в нашей стране. Как мы видим, он анализирует данное понятие в налоговом-правовом спектре, поскольку главенствующее место занимает само налоговое правонарушение, лица его совершившие, и их освобождение от налоговой ответственности. Л.М. Григорьев налоговую амнистию характеризует как «предложение со стороны государства лицам, не уплатившим налоги в установленный срок, внести необходимые суммы недоимки и получить, таким образом, снятие предусмотренного за такое нарушение наказания. Он акцентирует внимание на сложности структуры института налоговой амнистии, в связи с тем, что в данном процессе неукоснительно будут задействованы различные общественные элементы, начиная от политиков и до налоговиков. В.М. Зарипов настаивает на явном негативном смысле процедуры налоговой амнистии, поскольку само «освобождение наказания или его смягчение» по отношению к гражданам уже предполагает их характеристику как нарушителей закона»¹⁹. Несомненно, этот нюанс важно принимать во внимание при формулировке понятия освобождения лиц от обязанности уплаты какого-либо вида налога, а также снятия ответственности за такую неуплату.

О.А. Шарапова, на наш взгляд, предлагает наиболее расширенную трактовку налоговой амнистии, где она выступает как «категория со сложной структурой, которая состоит из мер экономико- правового характера, направленных на увеличение доходной части бюджета путем привлечения налоговых поступлений посредством освобождения лиц, скрывавших доходы

¹⁸ Соловьев И.Н. Механизмы амнистирования в различных сферах экономики и налогообложения (налоговая амнистия). М., 2012. С. 13.

¹⁹ Зарипов В.М. Налоговая амнистия в вопросах и ответах // Налоговед. 2007. № 12. С. 6.

от налогообложения, от уголовной и налоговой ответственности при условии уплаты ими всей или части суммы налоговой задолженности»²⁰. Тем не менее, и его нельзя назвать окончательно сформированным и исчерпывающим. Крайне важную значимость в кризисные периоды имеют, несомненно, оперативные промежуточные меры, к которым мы можем отнести такие как стимулирование роста экономики, при этом без полной декриминализации единичных противоправных деяний, можно добиться с помощью мер амнистии, другими словами с помощью поощрительной финансовой санкции.

О том, что амнистии могут иметь и неблагоприятный эффект высказано мнение авторов Кашина В.А., и Чукарина Д.К., «...при определенных обстоятельствах такие амнистии могут иметь определенный фискальный эффект, общее отношение к ним в развитых странах скорее негативное. Это связано с тем, что любая разовая налоговая амнистия имеет долговременный неблагоприятный эффект, который заключается в том, что уважение к действующему налоговому законодательству сильно падает и налогоплательщики становятся более склонны менее строго соблюдать нормы закона в надежде, что следующая амнистия все спишет»²¹. Притворяя на практике «процедуру налоговой амнистии, законодатель, исходя из лучших побуждений, но, так или иначе, уходит в сторону от главных принципов российского права. Так, освобождение субъекта без его на то согласия от обязательной уплаты налога, очевидно, лишает его права выбора, т.е. ему не предоставляется возможности самому добровольно уплатить необходимую сумму налога. Статья 57 Конституции РФ устанавливает, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Избавляя налогоплательщиков от этой конституционной обязанности, законодатель подвергает сомнению саму законность налогов и

²⁰ Шаранова О.А. Налоговая амнистия: сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему // Реформы и право. 2008. № 1. С. 57.

²¹ Кашин В.А., Чукарин Д.К.

Трансфертное ценообразование в РФ: проблемы регулирования и альтернативные варианты налогового контроля // Финансы. 2015. № 9. С. 18 - 22.

сборов, от уплаты которых их освобождает амнистия»²². Очевидно, что уровень доходов лиц, попадающих под амнистию, будет находиться в разных арифметических категориях, так как такой закон не ограничивает минимальных и максимальных значений по сумме задолженности государству. Приведем пример обоснования высказанного положения: при делении 150 млрд. рублей на 50 млн. человек будем иметь среднюю сумму задолженности в 3 тыс. рублей. Вследствие чего необходимо понимать, что наряду с копеечной задолженностью скромного пенсионера в общей массе долгов теряются многомиллионные долги отдельных состоятельных граждан. В современных условиях информационной осведомленности в любых областях общественности, тем не менее «не имеет доступа к цифрам, показывающим индивидуальную задолженность лиц государству, несмотря на тот факт, что данная информация не относится к разряду охраняемой тайны. Налоговая амнистия, будучи разовой или крайне редкой мерой, будет иметь положительный результат для налоговой дисциплины в целом. Негативная оценка подобного освобождения от ответственности – при его периодическом или регулярном проведении состоит в неотвратимом формировании ожиданий налогоплательщиков благоприятного исхода при неуплате ими налоговых платежей»²³. Проведение разового мероприятия по освобождению от наказания за неуплату налогов оправданно считается целесообразным, исходя из безнадежности таких долгов.

Акимова Е.В. затрагивает аспект налоговой амнистии при рассмотрении одного из элементов налоговой политики государства – налоговых льгот, т.е. освобождений, способствующих уменьшению налоговой ставки. Ею приведены формы налоговых освобождений, которые представлены как: «понижение налоговой ставки - например, понижение ставки до 0% для крупного бизнеса, получающего доход в виде дивидендов (пп. 1 п.3 ст.284 НК РФ), отсрочку или

²³ Кашин В.А., Чукарин Д.К.

Трансфертное ценообразование в РФ: проблемы регулирования и альтернативные варианты налогового контроля // Финансы. 2015. N 9. С. 18 - 22.

рассрочку уплаты налога - изменения срока уплаты налога, и возврат ранее уплаченного налога (части налога) или налоговая амнистия (например, пп. 2 п.2 ст.151 НК РФ)»²⁴. П.А. Матвеева в своей работе указывает, что одним из примеров поощрения является налоговая амнистия, означающая представление обусловленных деклараций, что впоследствии освободит физических лиц от уголовной ответственности «амнистии капиталов». По ее словам, «результатом такой амнистии стал наплыв налогоплательщиков, желающих добровольно заявить о своем имуществе в офшорах, о счетах в зарубежных банках, в том числе на подставных лиц, о владении долями в иностранных компаниях, то есть государство своего рода поощрило налогоплательщиков за их поведение. В указанном случае государство оказывает содействие субъектам, рассчитывая на будущую правовую базу между ним и налогоплательщиками, а также на пополнение бюджета».²⁵ А.А. Копина, анализируя одну из тем пресс-конференции 14 декабря 2017 г., проведенной Президентом РФ В.В. Путиным – о несовершенстве налоговой системы, задается вопросом – планируется ли новая налоговая амнистия или скорее основание для списания налоговой задолженности. В своей статье она обобщает «цели налоговой амнистии, которые сводятся к пополнению государственного бюджета за счет средств, полученных от уплаты незадекларированных налоговых платежей, финансовой стабилизации предприятий-должников, общему улучшению положения экономики, созданию совершенных правовых оснований и механизмов взаимоотношений государства и налогоплательщиков, а также атмосферы доверия между государством и предпринимателями»²⁶. Соглашаясь с автором, полагаем, сегодня «несовершенство налогового института способствует появлению у физического лица задолженности по налогам. Неприемлемым признается переложение ответственности на налогоплательщика для прощения и списания ему долгов при проведении налоговой амнистии, напротив видится

²⁴ Акимова Е.В. «Налоговые льготы» (3-е издание, переработанное и дополненное) под ред. Т.В. Гороховой ("ГроссМедиа", "РОСБУХ", 2016). – С.4

²⁵ Матвеева П.А. «Льготы и поощрения в налоговом законодательстве». //Налоги, 2017, N 15. С.12-13.

²⁶ Копина А.А. Новая «налоговая амнистия» или основание для списания налоговой задолженности? //Налоги, 2017, N 24. - С.8-12.

разумным подход с позиции безнадежности таких долгов и их последующему списанию»²⁷. Верно замечено, что перед реформированием налоговой системы важно своевременно решить уже возникшие проблемы, чтобы двигаться дальше.

Списание недоимки, образовавшейся в результате неправомерных действий налогоплательщика в рамках налоговой амнистии, рассматривает в своей статье Е.С. Николаева. Автором раскрывается понятие налоговой амнистии, которая выступает одним из инструментов, направленных на реализацию принципа гуманизма и проявляется в форме самостоятельного акта государства милосердия лицам, совершившим правонарушения, в том числе и налоговые. За основу в статье взята налоговая амнистия 2012 года. С 1 января 2012 года вступил в силу Федеральный закон «О внесении изменений в часть 2 Налогового кодекса Российской Федерации, статью 15 Закона РФ «О статусе судей в Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» от 21.12.2011 года № 330-ФЗ, который в народе прозвали «налоговой амнистией». В соответствии со ст.4 указанного законодательного акта признаются безнадежными к взысканию и подлежат списанию недоимка по налогам, в том числе по НДФЛ, образовавшаяся у физических лиц по состоянию на 1 января 2009 г., задолженность по пеням, начисленным на указанную недоимку, и задолженность по штрафам, числящаяся за физическими лицами по состоянию на 1 января 2009 г., в отношении которых налоговый орган утратил возможность взыскания в связи с истечением установленного срока направления требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафа, срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки, задолженности по пеням и штрафам за счет имущества налогоплательщика - физического лица, срока для предъявления к исполнению исполнительного документа, но не более размера таких недоимки и задолженности по пеням и штрафам по состоянию на день

²⁷ Кашин В.А., Чукарин Д.К. Трансфертное ценообразование в РФ: проблемы регулирования и альтернативные варианты налогового контроля // Финансы. 2015. № 9. С. 18 - 22.

принятия решения об их списании. Автор отмечает, что анализируемая налоговая амнистия носит лишь формальный характер, так как ее проведение не соответствует основным целям подобных амнистий, пополнению бюджета и восстановлению правовой базы в отношениях между налогоплательщиком и государством. Согласно рассматриваемым нормам закреплено освобождение от ответственности по уплате задолженностей, которые и без объявленной налоговой амнистии невозможно было бы взыскать в связи с истечением срока давности. Так, подлежит списанию недоимка по налогам, пеням и штрафам, по которым налоговый орган не успел предъявить требование об уплате, либо предъявил такое требование, но не успел обратиться в суд, или не успел предъявить исполнительный документ к исполнению»²⁸. Амнистия по Конституции РФ п. «о» ст. 71 отнесена «исключительно к ведению Российской Федерации, и согласно российскому законодательству, относится к полномочиям Государственной Думы РФ. Это значит, что решение о проведении налоговой амнистии относится к ведению Российской Федерации и также входит в компетенцию Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации. Исключительное право государства при принятии решений об объявлении налоговой амнистии определяется особым характером его участия в области налоговых отношений, обусловленным налоговым суверенитетом»²⁹. Это понятие подразумевает право каждой страны образовывать в пределах ее территории налоговую систему, устанавливать и взимать налоги, формировать источники налогообложения. Полагаем, в основе любых прав налогообложения и вообще всех национальных правовых систем всегда заложена концепция суверенитета, он справедливо считается одним из главных атрибутов независимого государства. Как правило, он совпадает с политическим суверенитетом. Следствием того, что «одной из целей налоговой амнистии выступает реализация права в добровольном порядке признать и исполнить невыполненную обязанность по уплате налога, является вывод о

²⁸ Николаева Е.С. Списание недоимки, образовавшейся в результате неправомерных действий налогоплательщика в рамках налоговой амнистии //Российская юстиция, 2015. - N 3. – С.24-26

²⁹ Овсянников С.В. Конституционно-правовые основы налоговых отношений: автореф. дис. канд. юрид. наук. СПб.2001. С. 20.

том, что налоговая амнистия - как регулятор общественных отношений в области налогообложения выступает формой реализации налогового суверенитета»³⁰.

Решение государства о проведение налоговой амнистии выражается «принятием правового акта в форме постановления Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации. Как правовой акт налоговая амнистия распространяет свое действие на определенный круг субъектов, не исполнивших обязанности по уплате налогов. Взяв на основу исследования системный подход, явление налоговой амнистии можно представить, как государственно - правовой акт, призванный регулировать правоотношения, возникающие при неисполнении лицами обязанности по уплате налогов в установленном законодательством порядке»³¹. Амнистия «действует в нескольких плоскостях, но, полагаем, наиболее важным является освобождение от налоговой ответственности, административной и уголовной, т.е. трех видов ответственности, предусмотренных за невыполнение обязанности по уплате налогов. Налоговая ответственность представлена взысканием полной суммы неуплаченных налогов, а также пеней и штрафов; административная ответственность - предполагает административные взыскания - штраф, предупреждение, запрет на занятия определенными видами деятельности (данная мера применяется в отношении руководителя организации и главного бухгалтера); уголовная ответственность - предусмотрена также для руководителя и главного бухгалтера организации. Сущность налоговой амнистии сфокусирована в освобождении от применения одного, двух или трех видов ответственности. Полная амнистии, снимающая все виды ответственности устанавливается в крайне редких случаях, например, в странах третьего мира»³². По данным, изученным нами, «наиболее часто на практике применяется освобождение от административной и уголовной ответственности,

³⁰ Николаева Е.С. Списание недоимки, образовавшейся в результате неправомерных действий налогоплательщика в рамках налоговой амнистии //Российская юстиция, 2015. - N 3. – С.24-26

³¹ Овсянников С.В. Конституционно-правовые основы налоговых отношений: автореф. дис. канд. юрид. наук. СПб.2001. С. 20.

³² Воробьев Ю.Ф. Налоги: история, теория, практика под общ. ред. М.В. Конотопова. — М.: Изд. «Палеотип». – 2006_С.38.

а также части налоговой ответственности. При реализации амнистии принимается специальный закон или указ, который призван провозгласить налоговую амнистию, в нем содержатся все основные причины применения санкций различного рода. Этот акт или закон содержит права субъектов возникающих правоотношений и снятие с таких субъектов ответственности, также в нем может содержаться и сам порядок проведения налоговой амнистии, либо этот порядок регламентируется отдельно правительством»³³. Воробьев Ю.Ф. утверждает, что «порядком реализации мероприятий налоговой амнистии должно быть предусмотрено, что налогоплательщики добровольно заполняют установленную форму декларации, указывают в ней доходы и источники их получения, пути и способы инвестирования своих средств, и другую необходимую информацию. На следующем этапе предоставленные сведения рассматриваются для принятия решения об амнистии, и когда это решение принято в пользу налогоплательщика, согласно условиям, предусмотренным законом, амнистированные средства прекращают содержаться в установленных списках, а перенаправляются на предусмотренные законом цели, они должны быть частично инвестированы в национальную экономику»³⁴. При возникновении условий, нарушающих установленный порядок проведения налоговой амнистии, в силу вступают нормы действующего законодательства. Итак, на данном этапе исследования, можем сформулировать черты и некоторые принципы амнистии налоговых недоимок: ее «действие охватывает правонарушения, которые были совершены до даты вступления акта об амнистии в законную силу; предполагает положительный эффект при определенной редкости проведения; характеризуется неотвратимостью наказания для субъектов, отказавшихся пройти процедуру амнистии; оптимальный период действия (минимум 1 год), достаточный для своевременного заявления лиц о желании участвовать в процедуре амнистии; возможность продления этого срока с учетом национальных поведенческих

³³ *Рыманов А.Ю.* Налоговая амнистия: замысел и результаты // *Финансы.* 2008. № 4. С. 27.

³⁴ *Овсянников С.В.* Конституционно-правовые основы налоговых отношений: автореф. дис. канд. юрид. наук. СПб. - 2001. С. 20.

особенностей; открытость, публичность и ряд других»³⁵.

Как пишет Е.Г. Яшин, «в мировой истории многие государства обращались к методам списания неуплаченных налогов: США, Италия, Франция, Ирландия, Турция, Колумбия и другие, и этот аспект, несомненно, расширяет спектр граней изучаемой процедуры. Налоговая амнистия может быть однократной либо многократной с интервалами, охватывать все категории налогоплательщиков, либо применяться для четко ограниченного круга субъектов. США можно считать первооткрывателями амнистирования неучтенных капиталов, поскольку еще в 30-е годы XX века власти страны попытались осуществить подобное мероприятие, и средства, полученные в результате, были инвестированы в возрождающуюся экономику того периода»³⁶. Профессор Е.Г. Ясин высказывает мнение, что ускоренное декларирование и амнистирование долгов для физических лиц могут стать катализатором на пути улучшения экономического и инвестиционного климата страны.

Интеграция взглядов известных деятелей экономики, их сходные и иногда отличительные характеристики дают возможность систематизировать и выделить наиболее емкое понятие института налоговой амнистии. Е.В. Покачалова указывает, что «обязанность лица внести в бюджетную систему либо местный фонд в предусмотренные сроки денежную сумму в соответствии с установленными ставками, и обязанность соответствующих органов обеспечить уплату налогов являются основным содержанием правоотношений в области списания и взимания налогов»³⁷. Следовательно, отношения, находящиеся в «рамках налоговой амнистии, являются отношениями по поводу взимания налогов, т.е. они непосредственно связаны с движением финансовых ресурсов, направленных на формирование бюджета, от наполняемости которого напрямую зависит уровень экономического развития любого государства, они выражаются в стоимостных параметрах, что свидетельствует о

³⁵ Основы налогового права: Учеб. пособ. /Под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков, 2003. С. 33.

³⁶ Ясин Е.Г. Новая эпоха - старые тревоги: Экономическая политика 2004. – С. 243-246.

³⁷ Финансовое право: учебно-методический комплекс / отв. ред. Н.И. Разгулин. – 2003. - С. 251-254.

необходимости классифицировать изучаемое явление как финансово-правовое»³⁸.

Привлечение дополнительных денежных средств - главное направление, обусловленное налоговой амнистией, которым следует «государство для решения возложенных на него задач экономического развития, распределения финансовых ресурсов между звеньями макросистемы, создания материальной базы для функционирования органов государственной власти, правоохранительных органов, судебной системы, обеспечение обороноспособности и безопасности страны, осуществление социально-экономических, культурных и других задач»³⁹. Полагаем, налоговую амнистию, учитывая все эти аспекты, целесообразно представлять, как специальный метод экономической деятельности государства. Соглашаясь с Н.И. Химичевой, заметим, что эти методы в современных условиях рыночной экономики становятся достаточно разнообразными.

С.В. Разгулин в своей статье о налоговой амнистии задается вопросом о целесообразности ее проведения. «Определенные предпосылки для возврата капиталов в Российскую Федерацию действительно имеются: в стране наблюдается экономический рост, политическая ситуация стабильна. Принимаются законы, предусматривающие механизмы защиты прав собственности и законных интересов предпринимателей. Создается необходимая рыночная инфраструктура, упрощается порядок государственной регистрации юридических лиц. Формируется новая налоговая система, снижается налоговая нагрузка. Проводится реструктуризация задолженности по налогам и страховым взносам в государственные внебюджетные фонды»⁴⁰. За неуплату налогов в РФ «предусмотрены виды ответственности, установленные Налоговым и Уголовным кодексами: административная (выплата всех денежных задолженностей); налоговая ответственность (предусматривает

³⁸ Покачалова Е.В. Публичный долг: теоретические и практические аспекты российского финансового права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2007. С. 11.

³⁹ Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. — Ф59 5е изд., перераб. и доп. — М.: Норма: ИНФРА М, 2012. - С.370-413.

⁴⁰ Разгулин С.В. О налоговой амнистии / «Налоговый вестник». - 2003, N 1. -С.12-13.

только финансовые санкции, выплату недоимки, пеней и штрафов); уголовная - компенсация причиненного ущерба, ограничение свободы»⁴¹.

Полагаем, налоговая амнистия - как регулятор финансовых отношений содержит в себе перечень налогово-правовых норм, обладающих юридическим единством и однородностью их фактического содержания, а также полнотой регулирования конкретно очерченного круга общественных отношений. Совокупность таких признаков формирует юридический критерий, на основе которого можно объединить правовые нормы в конкретный правовой институт. Таким образом, необходимо классифицировать налоговую амнистию как многогранное понятие – и как правовой акт, и как особый метод финансовой деятельности государства, и как правовой институт, и как совокупность экономических отношений.

1.2. Формирование нормативно-правовых основ налоговой амнистии в Российской Федерации

Отрасль финансового права представлена совокупностью институтов, обеспечивающих работу механизма движения государственных денежных средств, которые в рамках отрасли носят специализированный характер. Нормы налогового права призваны регулировать деятельность по взиманию налоговых платежей для общегосударственных потребностей. Функционирование механизма налоговых отношений характеризуется как сложный и многогранный процесс, реализация которого подразумевает выполнение определенных функций. Функция управления - одна из важнейших, главным образом отвечающих за формирование процесса управления налоговой системой страны. Далее следуют функция планирования, функция регулирования - деятельность налоговых органов по анализу изменений в сфере налогового законодательства, своевременному «вмешательству в процесс

⁴¹ Гриценко В.В. О соотношении понятий «налоговое право» и «правовой институт» // Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. 2006. № 1. С. 69-70.

обеспечения доходной части бюджета, предоставлению налогоплательщикам отсрочек, рассрочек, налоговых кредитов и по применению налогоплательщиками льгот, вычетов, освобождений и других преференций»⁴².

Функция информирования и функция консультирования призваны «обеспечить деятельность налоговых органов по доведению до налогоплательщиков информации о действующих налогах и сборах, порядке их исчисления, сроках уплаты и иной информации, необходимой для своевременного и полного исполнения налоговых обязательств, а также разъяснению положений налогового законодательства, практическое применение которых вызывает затруднения. Функция контролирования, и следующая за ней функция принуждения – направлена на координацию деятельности налоговых, правоохранительных и иных органов по принудительному исполнению обязанностей налогоплательщиков»⁴³. Правовая основа налоговой системы представлена законодательством о налогах и сборах, а также таможенным законодательством, которые в совокупности образуют нормативную модель налоговой системы. Вопрос о правовой природе налоговой амнистии порождает немало споров и дискуссий среди деятелей различных отраслей права, политики, экономики. Джеймс Гордон Браун – британский (шотландский) политик, 74й премьер-министр Великобритании, полагает, что «главный урок кризиса заключается в том, что в условиях возрастающих связей мировой экономики становится необходима более мощная экономическая координация, более эффективные поддерживающие финансовые институты, более строгие рамки финансового регулирования, на фоне несовершенства и рисков мировых рынков»⁴⁴. Усугубляет нынешнюю ситуацию нестабильность, разбросанность административно-правовых и финансово-правовых норм, регулирующих отношения в сфере экономики. Ю.

⁴²Тютюрюков Н.Н., Тернопольская Г.Б., Тютюрюков В.Н. Налоговые льготы и преференции: цель - одна, а механизм - разный // Налоговая политика и практика. 2009. N 10. С. 18 – 23.

⁴³Князев Ю. Между рынком и государственным регулированием // Общество и экономика. 2014. № 9. С. 59.

⁴⁴Браун Г. Поддерживая глобальный рост // Недвижимость и инвестиции. Правовое регулирование. 2009. № 4 (41). С. 9.

Князев, главный научный сотрудник Института экономики РАН обоснованно высказывает мнение, что «на данном этапе развития экономики только государство имеет реальные рычаги воздействия на важнейшие экономические процессы»⁴⁵.

Понятие «налоговая амнистия» в Российской Федерации как отдельная категория налогового права возникло в эпоху политической и экономической неустойчивости 90-х годов XX века. Власти устанавливали повышенные меры ответственности при совершении правонарушений в налоговой сфере, в связи с чем они были вынуждены повышать контроль, разрабатывать различные методы и направления, которые могли бы мотивировать налогоплательщиков к исполнению их обязанностей по уплате налогов. Одной из подобных мер была предложена программа в рамках налоговой амнистии и легализации имущества и доходов, утвержденная Указом Президента Российской Федерации от 27 октября 1993 года № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году»).

Разделяя мнение Соловьева И.Н. о причинах столь отличного от ожиданий результата реализации указанной программы, находим очевидным, что в те годы только набирало обороты формирование механизма контроля над своевременным и отлаженным внесением налоговых платежей в бюджет страны, аналитические и практические функции налоговых органов были недостаточно четко сформулированы, в то время как меры по предотвращению и профилактике налоговых правонарушений практически отсутствовали. Помимо всего этого, налоговая амнистия не захватывала в своем исполнении целый пласт налогоплательщиков – физических лиц⁴⁶. Обобщая цели, реализацию и результаты проведения налоговой амнистии в 1993 г. полагаем, она по праву может считаться основой становления изучаемого нами института, хотя и не принесла запланированных результатов.

Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. N 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» целью которого

⁴⁵ Князев Ю. Между рынком и государственным регулированием // Общество и экономика. 2014. № 9. С. 59.

⁴⁶ Соловьев И. Историко-правовые аспекты проведения налоговых амнистий // Налоговый вестник. 2014. № 4. С. 75-76.

является предоставление возможности физическим лицам исполнить обязанность по уплате налогов в отношении доходов, полученных до 1 января 2006 года и подлежащих налогообложению в Российской Федерации посредством уплаты устанавливаемого настоящим Федеральным законом декларационного платежа⁴⁷, можно отнести к следующему нормативно-правовому акту, направленному на формирование института налоговой амнистии.

Проведение налоговой амнистии в этот период было обусловлено сравнительно устойчивым состоянием государственной финансовой системы России, в сочетании с отлаженным механизмом налогового управления. Как видим, общий климат для проведения налоговой амнистии на данном этапе имел сравнительно благоприятные условия. Данная процедура была направлена на снижение незадекларированных налоговых обязательств по сравнению с обязательствами, законодательно установленными. Заметим, что именно термин амнистия в данном нормативно-правовом акте не упоминается, и, разделяя взгляд Рыманова А.Ю. по исследованию замысла и результатов налоговой амнистии 2007 года, заметим, что законодатель не употребил термин «налоговая амнистия», не желая акцентировать внимание адресатов данного НПА на факте вины налогоплательщиков, с целью увеличения числа потенциальных участников (налогоплательщиков) в программе упрощенного порядка декларирования доходов⁴⁸. По оценке результативности и структуры нормативно-правового акта налоговой амнистии, 2007 года можно сделать вывод о применении более эффективной программы сравнительно с амнистией 1993 г.⁴⁹

В период действия налоговой амнистии (март - декабрь 2007 г.) сумма поступлений декларационного платежа по стране составила 3657 751, 1 тыс. руб., при установленной ставке декларационного платежа общий размер

⁴⁷ Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» [Текст] // СЗ РФ. – 2007. – № 1, ч. 1, ст. 32.

⁴⁸ Рыманов А.Ю. Налоговая амнистия: замысел и результаты // Финансы. 2008. № 4. С. 27-28.

⁴⁹ Экономический анализ налоговых преступлений Рыманов А.Ю., Карманская Н.Д. // Налоги и налогообложение» 2011, N 6. – С. 16-18.

задекларированных доходов, с которых были уплачены декларационные платежи, составил 28 136 547 тыс. руб., что в сравнении с результатами налоговой амнистии 1993 г. означает наличие положительной динамики. К несовершенствам механизма данной налоговой амнистии необходимо отнести наличие такого фактора как специальные налоговые режимы для индивидуальных предпринимателей, которые не были учтены. К недостаткам рассмотренной программы относится также и относительно низкий уровень обеспечения информацией касаясь применяемого нормативно-правового акта.

Федеральный Закон от 08.06.2015 № 140-ФЗ, называемый в обычном словоупотреблении «законом об амнистии капиталов», регламентировал право физических лиц без каких-либо правовых последствий задекларировать свое зарубежное имущество (недвижимость, ценные бумаги, контролируемые иностранные компании, банковские счета), в том числе контролируемое через номинальных владельцев. Временные рамки мероприятия были ограничены сроком с 1 июля по 31 декабря 2015 года, а целью являлось формирование понятного и демократичного правового механизма, обеспечивающего декларирование активов и счетов. Преимуществом выступало создание государством правовых гарантий сохранности капитала и имущества физических лиц, защиты их имущественных интересов, а также освобождение от уголовной, административной и налоговой ответственности за нарушения, связанные с такими активами. Ст. 6 Закона гарантирует, что сведения, содержащиеся в декларации и документах и (или) сведениях, прилагаемых к декларации, «признаются налоговой тайной в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Пресс-секретарь президента Д. Песков охарактеризовал амнистию капиталов «строгой однократной акцией», «единственным в истории шансом действительно вернуться со своими капиталами домой». Но этим шансом воспользовались неохотно и к концу 2015 г. было подано всего 200 деклараций. Тогда амнистия была продлена еще на полгода, Минфин подготовил поправки, улучшив ее механизм. За полгода число деклараций выросло почти в 10 раз, под конец

кампания начала набирать обороты, – что можно характеризовать как большой успех. Позднее экспертами были объяснены главные причины, почему бизнес почти не воспользовался указанной амнистией: недоверие к российским властям и дефекты закона. Опасение, что прощение налоговых преступлений, повлечет ответственность за другие нарушения во многом стало камнем преткновения для возрастания числа задекларированных доходов.

О следующем нормативно-правовом акте, регламентирующем очередную налоговую амнистию, его целесообразности и оправданности не утихают дискуссии различных экономических и политических экспертов в настоящее время. 14 декабря 2017 года во время пресс-конференции Президент России В.В. Путин заявил о проведении крупномасштабной налоговой амнистии, предложив освободить должников от накопившихся выплат без лишних бюрократических формальностей. В рекордные сроки был разработан соответствующий законопроект, и с 1 января 2018 года вступили в действие положения закона от 28.12.2017 № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее - Закон N 436-ФЗ), согласно которым индивидуальным предпринимателям и гражданам будут списаны долги по налогам за определенный период. Налоговая амнистия 2018 года для физических лиц прощает гражданам в текущем году следующие виды налогов: налог на недвижимое имущество (принадлежащая налогоплательщику квартира, гараж, дом и прочие виды недвижимого имущества); налог на земельный участок; транспортный налог. Необходимо понимать, что обозначенные в нормативно-правовом источнике виды налогов не предоставляют гарантии гражданам, в том аспекте, что все не оплаченные ими за прошедший год налоги подлежат полному и безвозмездному списанию. В законе № 436-ФЗ регламентируются задолженности и начисленные на них пени, которые возникли до 01. 01. 2015 г. Налоги, не оплаченные в период 2015 — 2017 годов, так и останутся обязательными к уплате. Примечательно, что для списания задолженности никаких документов и заявлений от гражданина не

требуется, ее аннулирование будет осуществляться в автоматическом и одностороннем порядке. Точного срока списания долга конкретного лица законом не предусмотрено, так же, как и не установлена обязанность уведомления гражданина о произошедшем списании. По всей видимости, гражданину придется самостоятельно обращаться в налоговую службу по месту учета с целью уточнения данной информации. Эта же законодательная норма, на основании которой должна быть реализована идея введенной амнистии по налоговым задолженностям для физлиц, распространяет свое действие и на частных предпринимателей. Многие эксперты ведут споры о справедливости введенных налоговых льгот с момента возникновения этой идеи, и их аргументы действительно требуют профессиональных комментариев. Возражения обусловлены тем, что часть населения исправно оплачивала налоги, но по результатам амнистии, в выигрыше оказались именно те, кто это мероприятие проигнорировал. Возникает вопрос: насколько пример злостных неплательщиков станет заразительным и достойным для подражания, среди добропорядочной части населения. Вполне очевидно, что большинство неплательщиков к этой категории никакого отношения не имеют. Люди не осуществляли налоговых выплат просто потому, что не считали это мероприятие для себя обязательным. Это, скажем так, социально-психологический подход к вопросу. Что же касается официальной трактовки, то, по мнению властей, злостные неплательщики из всего числа людей, попавших под действие налоговой амнистии, составляют не более трети. Всех остальных можно отнести к числу лиц, которые не объявлены официально банкротами, но по факту, оказались именно в такой ситуации. То есть эти деньги для государства были потеряны безвозвратно еще до введения налоговой амнистии, а принудительное взыскание таких долгов связано лишь с дополнительными государственными расходами, которые никогда себя не окупят.

Рассмотренные нами исторические периоды и соответствующие им нормативно-правовые акты о налоговых льготах и последующих налоговых

амнистиях свидетельствуют о непрерывном стремлении государства к созданию эффективного механизма функционирования экономической системы. Среди инструментов воздействия государства на поведение экономических субъектов можно отметить создание благоприятного налогового климата для хозяйствующих субъектов посредством повышения доверия налогоплательщиков к государству, формированию налоговой грамотности. Полагаем, именно гармоничное сочетание государственных интересов и интересов налогоплательщиков, направленных на укрепление партнерских отношений, составляют прочный фундамент налоговой культуры российского общества, формирующейся в настоящее время.

ГЛАВА 2. ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ИНСТИТУТА НАЛОГОВОЙ АМНИСТИИ

2.1. Налоговая амнистия как правовой институт в системе Российского законодательства

В правоведении под системой права понимается определенная внутренняя его структура (строение, организация), формирующаяся как совокупность реально существующих и развивающихся общественных отношений. Структура эта является многоуровневой и вместе с тем согласованной, и единой, она включает в себе целостный механизм норм, действующих в стране. Рассматривая систему права необходимо охарактеризовать структурные элементы (нормы, институты, подотрасли и отрасли права) из которых она складывается, а также их соподчинение, координацию, функциональную зависимость. Как первичный элемент системы права выступает норма права, которая определяется, как правило, поведения властного характера, исходит от государства и регламентирует определенную сторону общественных отношений. Базисом для всей системы права выступают нормы конституционного права, обладающие наивысшей юридической силой, и влияющие на становление и развитие целостной системы права. Автономная структурно-упорядоченная совокупность юридических норм, которая призвана регулировать определенные группы общественных отношений при помощи специфических методов определяется как отрасль права. Такой структурный элемент как подотрасль права характеризуется как совокупность норм, призванных регулировать вид общественных отношений, заключенных в рамках определенного рода отношений. К примеру, финансовые отношения весьма многообразны, но их можно сгруппировать в относительно однородные группы, вследствие чего финансовое право включает в себя такие подотрасли как налоговое, валютное и бюджетное право. Таким образом, подотрасли права регулируют отношения, обусловленные конкретной спецификой и видовой обособленностью. Следующая категория - институт права – представляет собой

относительно небольшую, устойчивую совокупность правовых норм, регулирует более обособленную группу отношений в сравнении с подотраслью права. Так, в рамках финансового права можем выделить подотрасль налогового права, а в подотрасли налогового права - институты налоговой ответственности, налогового расследования (налогово-процессуальный институт), следовательно, правовые институты предполагают регулирование отдельных сторон общественных отношений, учитывая при этом их своеобразие и направленность.

Налоговое право, как важнейшая подотрасль финансового права является составной частью единой системы российского права. Оно имеет собственный предмет регулирования, который образован совокупностью властных отношений, направленных на установление и взимание налогов и сборов, направленных на аккумулирование государственных (муниципальных) денежных фондов и отношений, возникающих в процессе налогового контроля.⁵⁰ Следующий признак, по которому налоговое право можем отнести к подотрасли финансового права, это метод регулирования. Под методом понимаем обусловленную совокупность способов и приемов правового воздействия на отношения в рамках правового права. Метод налогового права обладает определенными признаками:

- первичность интересов государства перед частными интересами – как известно главная цель налогообложения состоит в обеспечении государства и местного самоуправления финансовыми ресурсами для реализации публичных задач и функций, и остальные задачи имеют вторичный характер;
- приоритет обязывающих и запрещающих норм, т.к. налоги и сборы уплачиваются не по инициативе плательщика (являются обязывающими либо запрещающими), а исходя из его конституционно-правовой обязанности;
- императивный характер (неравенство субъектов отношений), состоящий в детальной нормативной регламентации налоговых отношений и минимальной

⁵⁰ Кобзарь-Фролова М.Н., Богданов Д.В. Институт защиты прав и законных интересов налогоплательщика как феномен налогового права // Финансовое право. 2016. N 2. С. 22 - 26.

свободе субъектов самостоятельно определять свое поведение в рамках налоговых правоотношений;

- необходимость деятельности уполномоченных представителей государства. Налоговые отношения имеют вертикальный характер с субординацией сторон;

- комбинация разрешительного и общедозволительного типов правового регулирования. Разрешительный тип основан на формуле «запрещено все, что прямо не разрешено законом», применяется к государственно-властным субъектам, общедозволительный – «разрешено все, что прямо не запрещено законом» и применяется к частным лицам.

Сегодня на приоритетное место выходит метод дозволений, который дает возможность субъектам самостоятельно определять их поведение в рамках, обозначенных налоговым законодательством границах. К таким дозволениям относится, к примеру, заключение договоров на предоставление налогового кредита, получение отсрочки исполнения налоговой обязанности, заключение договоров о взаимозачете долга государства перед поставщиком товаров. Законодатель, имея своей целью, нахождение компромисса между публичными и частными интересами, стремится применять ранее отработанные с точки зрения позитивного регулирования правовые институты и использовать их в публичном и в частном праве. Проецируя рассмотренную структуру методов на процедуру налоговой амнистии, целесообразно заключить, что к этому явлению применим как императивный, так и общедозволительный тип правового регулирования. Принятие решения о проведении налоговой амнистии выступает как реализация дозволистического метода, в то время как императивный его характер заключается в принадлежности данного решения государственным органам. Иными словами, предоставление субъектам налоговых правоотношений возможности реализации права на налоговую амнистию является признаком метода дозволений, в то время как обязанность уплатить недоимки по налогам выступает проявлением императивного метода. Налоговая амнистия несет в себе стимулирующую функцию и обеспечивает

создание условий для активного поведения налогоплательщиков, а ее необходимым признаком является соблюдение баланса обоих методов регулирования правоотношений.

Говоря о функциональной нагрузке налогообложения необходимо отметить, что сегодня упор Российского государства ставится на фискальную функцию, что объясняется его потребностью в значительных объемах денежных средств с целью следования реформаторским курсом и повышением социальной стабильности. Налоговая политика государства будет являться эффективной, если в налогообложении присутствует стимулирующее начало, являющееся основой поступательного экономического развития. Основным звеном налогового механизма принято считать налоговое регулирование, которое представляет собой «систему экономических мер оперативного вмешательства в ход пополнения налоговой части бюджета. Методы налогового регулирования: налоговая амнистия (освобождение лица, совершившего налоговое правонарушение, от штрафных санкций); налоговые каникулы (полное освобождение от уплаты налогов на определенный период времени); инвестиционные налоговые кредиты (вид целевого налогового кредита для стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности)»⁵¹. Таким образом, главное направление налогового регулирования – достижение баланса и равновесия между общественными, корпоративными и личными экономическими интересами. Резюмируя вышесказанное, отметим, что главный инструмент правового регулирования налоговой амнистии определяется как стимулирование активного поведения участников данной процедуры.

Определение предмета и метода правового регулирования рассматриваемого нами института налоговой амнистии способствуют пониманию его правовой основы и дают возможность определить место этого правового института в системе налогового и финансового права. Финансовое

⁵¹ Кобзарь-Фролова М.Н., Богданов Д.В. Институт защиты прав и законных интересов налогоплательщика как феномен налогового права // Финансовое право. 2016. N 2. С. 22 - 26.

право – отрасль юридической науки, отрасль права и дисциплины, предмет которой заключен в рамках общественных отношений по образованию и расходованию публичных финансов. Налоговое право определяется как часть финансового права, т.е. его подотрасль, а также как самостоятельная отрасль законодательства и отрасль науки. Итак, институт налоговой амнистии следует определять, как «институт налогового права в системе российского права, институт законодательства о налогах и сборах, институт науки налогового права. Правовые нормы налогового права синтезируются в более крупные подразделения в зависимости от особенностей и взаимных связей отношений, которые являются предметом их регулирования»⁵². Традиционное деление на общую и особенную части выражено на примере налогового права. «Система налогового права России, обладая научной обоснованностью, объективностью, единством и согласованностью, содержит в себе две части: Общую и Особенную. Общая часть налогового права содержит в себе совокупность правовых норм, которые подлежат применению при регулировании всех налоговых отношений, общих вопросов налогообложения, условий установления и введения налогов и сборов, а также форм и методов налогового контроля».⁵³ К особенной части налогового права относятся нормы, которые «детально регламентируют конкретные виды налогов и сборов, порядок их исчисления и уплаты, специальные налоговые режимы, а также налоговое деликтное право, содержащее нормы касательно незаконного деяния налогоплательщика, посягающего на общественные отношения в области налогообложения, квалификация которого требует комплексного анализа норм об ответственности налогоплательщиков».⁵⁴

Нормы налогового права, будучи элементом системы финансово-правовых норм, обусловлены исходящими от государства общеобязательными правилами поведения в сфере налоговых отношений, и нарушение этих норм, т.е. противоправное деяние в области налогообложения, влечет применение

⁵² Матвеева П.А. «Льготы и поощрения в налоговом законодательстве». //Налоги, 2017, N 15. – С. 12-13

⁵³ Основы налогового права: Учеб. пособ. / Под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков, 2003. С. 33.

⁵⁴ Винницкий Д.В. Налоговое право: Учебник для бакалавров. М., 2013. С. 119, 257, 275.

налоговых санкций. Исходя из определения системы налогового права как подотрасли финансового права целесообразно полагать, что налоговая амнистия как институт налогового права аккумулирует налоговые нормы, призванные регламентировать небольшую родственную группу общественных отношений в сфере взимания налоговых платежей. Проведение налоговой амнистии является исключительной компетенцией государства, следовательно, возникновение отношений в области налоговой амнистии предполагает осуществление государством его финансовой деятельности. Рассматриваемый нами институт налоговой амнистии главным образом представлен совокупностью норм, регламентирующих полномочия органов государственной власти по предложению определенным категориям неплательщиков погасить свою просроченную задолженность по налогам в обмен на отмену наказания за их неуплату. Полагаем, институт налоговой амнистии не ограничен содержанием лишь тех норм, которые определяют компетенцию государственных органов при проведении налоговой амнистии. Реализация субъектами налоговой амнистии права на погашение просроченной задолженности предполагает исполнение ими обязанности по уплате налога, а также обязанность налогового органа по списанию недоимки такого субъекта. Данные рассуждения позволяют определить факт наличия в «институте налоговой амнистии правовых норм, регулирующих общественные отношения, взаимосвязанных с институтами государственного управления налогообложением, а также налоговых обязанностей, и институтом ответственности субъектов налоговых отношений. Однако, для института налоговой амнистии можно выделить самостоятельное место среди упомянутых выше, и характеризовать его как обособленное структурное образование»⁵⁵ в составе Общей части НК РФ, в структуре главы по вопросам установления компетенции органов государственной власти в сфере налоговых отношений.

⁵⁵ Рыманов А.Ю. Налоговая амнистия: замысел и результаты // Финансы. 2008. № 4. С. 27-29.

В финансовом праве нормы налоговой амнистия заключены в рамках сравнительно небольшой однородной группы, и регулируют правовые финансовые отношения в сфере осуществления финансовой деятельности государства по взиманию налоговых платежей. Налоговую амнистию можно характеризовать как специфический метод финансовой деятельности государственных органов по формированию публичных денежных фондов. Разумеется, она лишь частично охватывает сферу финансовой деятельности государства, направленной как на реализацию функции по образованию денежных фондов, так и функций по их распределению и использованию. Итак, налоговую амнистию следует классифицировать, как «субинститут финансового права, входящий в состав института финансовой деятельности государства, по вопросам о правовых основах, формах и методах финансовой деятельности государства»⁵⁶.

Заметим, что в теории права на сегодня единое мнение о существовании межотраслевых, смешанных, комплексных, и подобных им институтов отсутствует. Очевидно, что простой институт будет ориентирован строго на нормы, регулирующие схожие общественные отношения, в то время как сложный институт заключает в себе совокупность норм, которые связаны с качественно разными общественными отношениями, но по тем или иным основаниям связаны между собой. Авторы В.Я. Кикоть, В.В. Лазарев придерживаются точки зрения, что институты права можно разделить на простые и сложные на основе их содержания. «Простой институт права характеризуется как совокупность норм лишь одной отрасли права, в то время как для сложного института главным признаком является наличие различных отраслей права, регламентирующих родственные правовые отношения».⁵⁷ Классификация институтов права, по мнению Н.И. Матузова, позволяет выделить «отраслевые (включающие нормы одной отрасли права) и межотраслевые (содержащие нормы двух и более отраслей), простые (без

⁵⁶ Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.Я. Кикотя, В.В. Лазарева. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2008. С. 295

⁵⁷ Экономический анализ налоговых преступлений Рыманов А.Ю., Карманская Н.Д.// Налоги и налогообложение» 2011, N 6. - С.11-12.

отдельных включений) и сложные (комплексные, имеющие в своем составе отдельные образования); регулятивные (направленные на регулирование соответствующих социальных отношений), охранительные (имеющие целью охранять развитие социальных отношений, оберегать их от негативного воздействия со стороны) и учредительные институты (несущие функцию закрепления статуса субъекта при общественных отношениях)».⁵⁸ При соотношении классификации правовых институтов Н.И. Матузова с институтом налоговой амнистии, ее можно характеризовать следующим образом: налоговая амнистия - простой институт налогового права, входящий в состав сложного института финансового права, т.е. финансовой деятельности государства. Для правового института характерно наличие материальных и юридических признаков. Для определения налогово-правовой природы института налоговой амнистии необходимо главным образом установить его место в системе налогового права как подотрасли финансового законодательства и его место в целом в российском законодательстве. Структуру права, как известно важно дифференцировать от структуры источников права, разграничивать эти понятия. Основанием для отрасли права являются предмет и метод правового регулирования, а отрасли законодательства выделяются лишь исходя из предмета их регулирования. Исходя из данных заключений, необходимо рассматривать финансовое право в качестве комплексной отрасли законодательства, но не комплексной отрасли права. В свою очередь налоговое право представляет собой комплексную отрасль законодательства, но в тоже время находится в составе финансового законодательства и характеризуется как совокупность нормативно-правовых источников, регламентирующих финансовые отношения в сфере налогов и сборов. В соответствии с п. 1 ст. 1 НК РФ законодательство о налогах и сборах составляют НК РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах. Характерной чертой налогового законодательства является содержание в нем законов субъектов РФ и нормативно-правовых актов

⁵⁸ Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: Учебник. М.: Юристъ, 2004. С. 82

представительных органов местного самоуправления о местных налогах и сборах (п. 4, 5 ст. 1 НК РФ).

Институт налоговой амнистии аналогичным образом выражен в определенных правовых источниках, которые имеют своим содержанием определенную совокупность нормативных актов, главным из которых является Конституция РФ, устанавливающая правовую форму объявления амнистии. Следующим источником обозначен Налоговый кодекс РФ, устанавливающий права и обязанности участников налоговых правоотношений, их ответственности, и систему налоговых правонарушений в целом, а также специфику определенных налогов. Далее следует такой нормативный источник как непосредственно акт об объявлении налоговой амнистии, которым устанавливается регулирование некой совокупности общественных отношений. К таким отношениям относятся отношения по исполнению обязанности по уплате налога в рамках налоговой амнистии, выполнение условий о конфиденциальности сведений и информации о лицах, воспользовавшихся правом на налоговую амнистию, а также списания недоимок таких лиц. Налоговая амнистия включает также правовые отношения, по осуществлению банковских операций, приемом и переводом денежных средств, поступающих от налогоплательщиков в результате реализации налоговой амнистии. Регулирование этих отношений реализуется в соответствии с Федеральным законом от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности»⁵⁹. Налоговая амнистия, являясь методом финансовой деятельности государства имеет своей целью формирование публичных денежных фондов, и в соответствии с бюджетной системой Российской Федерации денежные средства, поступившие при реализации процедуры налоговой амнистии, могут быть перечислены в федеральный бюджет, бюджет субъектов Российской Федерации либо местный бюджет. Таким образом, налоговая амнистия реализуется в соответствии с положениями Бюджетного кодекса Российской

⁵⁹ Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (с изм. от 29 декабря 2014 г., № 484-ФЗ) // Российская газета. – 1996. – 10 февраля; 2014. – 31 декабря.

Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ»⁶⁰. Необходимо отметить, что при попадании под налоговую амнистию тех лиц, в отношении которых в возбуждены производства по гражданским делам на основании исковых заявлений налоговых органов о взыскании неуплаченных сумм налогов, в силу вступают нормы Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ и Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ.

Нами было выделено понятие института налоговой амнистии в системе законодательства России, в системе финансового права, обусловленное целым комплексом нормативных предписаний, призванных регулировать отношения в сфере налогов. Налоговая амнистия в системе российского законодательства представляет собой межотраслевой институт, заключающий в себе правовые акты конституционного, финансового и других отраслей законодательства. Подводя итог, определяем «налоговую амнистию, как простой институт налогового права, субинститут финансового права и межотраслевой институт российского законодательства.

2.2. Особенности финансово - правового статуса субъектов налоговых правоотношений, возникающих при реализации налоговой амнистии

Нормы налоговой амнистии, содержащиеся в акте об объявлении амнистии, гарантируют освобождение лица от ответственности за совершенное налоговое правонарушение, представляют волю государства в форме предписания по поводу надлежащего поведения неопределенного числа субъектов налоговых отношений. Главным фактором, воздействующим на образование отношений при объявлении и проведении налоговой амнистии, выступает стремление лица, не исполнившего в установленном порядке обязанность по уплате налога избежать наказания, и вместе с тем стремление

⁶⁰ 145-ФЗ (с изм. от 8 марта 2015 г., № 25-ФЗ) // СЗ РФ. – 1998. – № 31, ст. 3823; 2015. – № 10, ст. 1395.

государства создать доверительные отношения с такими лицами. Регулирование таких отношений правовыми нормами свидетельствует о их правовой природе. Налогово-правовая характеристика общественных отношений, регулируемых нормами института налоговой амнистии, дает возможность определить их характерные признаки:

- образуются в сфере финансовой деятельности государства и муниципальных образований, т.е. в сфере взимания в доход государства или муниципального образования налогов;

- относятся к публично - правовым, т.к. характеризуются как форма реализации публичных интересов;

- эти отношения имеют экономическое содержание, поскольку выражаются в определенной стоимостной форме;

- носят имущественный характер, что связано с вовлечением в них финансовых ресурсов - денежных средств;

- это властеотношения, в основе которых заложен принцип императивности, и их непосредственным участником является государство.

Императивный характер таких отношений сочетается с действием принципа дозволения, проявление которого заключается в возможности субъектов самостоятельно проявить инициативу и реализовать свое право на амнистию. Теория права содержит систему поведенческих актов (взаимодействия с окружающим миром) юридически обязанного субъекта в любой отрасли права:

- правомерное поведение, характеризующееся как поведение, направленное на достижение каких-либо личных интересов, установление ответственной позиции в сфере общественных отношений, не противоречащее юридическим нормам и основным принципам права конкретного государства, социально-полезное поведение в рамках интересов общества.

- правомерная деятельность субъектов, в рамках индивидуально - правового регулирования, характеризующаяся как самостоятельный вид правового регулирования при правовом воздействии на общественные

отношения. Такое регулирование направлено на установление, изменение и прекращение юридических прав и обязанностей в индивидуальном порядке, с учетом конкретных ситуаций, необходимости их юридического разрешения, реализуется путем односторонних юридически значимых действий, властной правоприменительной деятельности уполномоченных субъектов, результатом которого выступают индивидуальные правовые акты.

- правомерное поведение участников индивидуально - регламентированных общественных отношений, состоящее в том, что на уровне саморегуляции участники общественных отношений образуют собственное фактическое волеизъявление, формируют его юридическую модель, действуя строго в границах правовых требований, утверждая законность и правопорядок в своей деятельности. Последовательность действий налогоплательщика при исполнении обязанности по уплате налога без учета процедуры налоговой амнистии по своему порядку идентична системе правомерного поведения субъекта любого юридического отношения.

Реализация права на налоговую амнистию подразумевает осуществление активных действий субъектом, которые направлены на исполнение его обязанности уплатить налог. При анализе и сопоставлении отношений, регулируемых институтом налоговой амнистии с типами правореализующего поведения можно выделить противоречивость второго и третьего типа поведения. Издание акта налоговой амнистии приводит к тому, что «второй тип поведения перестает являться индивидуально-правовым, так как налоговый орган замещается органом законодательной власти (Государственной Думой РФ), а он по функциональному назначению не наделен полномочиями индивидуально-правового регулирования. Следующий тип поведения в рамках налоговых правоотношений заключается в применении в отношении субъекта, не исполнившего обязанность по уплате налога, определенного набора санкций. Однако, как было сказано ранее, лицо, при осуществлении своего права на

налоговую амнистию, освобождается от применения таких санкций»⁶¹. Обнаруженное противоречие свидетельствует об особом характере отношений, которые возникают вследствие применения правового акта об объявлении налоговой амнистии. Теория права отмечает, что для того, чтобы являться субъектом правоотношения необходимо являться субъектом права, который подразумевает людей или их объединения, выступающих как носителей предусмотренных законом прав и обязанностей. Очевидно, что только системное согласование рассмотренных понятий, баланс общего и индивидуального определяют правовое положение участников правоотношений. Основной характеристикой субъектов правоотношений выступает их правовой статус. Поступательное развитие финансово-правовой науки обусловило появление такого понятия как финансово-правовой статус. Отношения, которые образуются при реализации налоговой амнистии, обладают финансово-правовой сущностью. В законодательстве данное понятие не отражается структурированно, а в науке финансового права представлено неоднозначно. Ю.Л. Смирникова трактует данное понятие как «совокупность прав и обязанностей организаций и физических лиц, предметов ведения и полномочий государственных органов, установленных законодательством и закрепленных за конкретными субъектами финансового права»⁶². Г.В. Петрова при характеристике финансово - правового статуса налоговых органов, исходит из того, что основу его составляет система гарантий деятельности этих органов. Бакаева О.Ю. среди прочих авторов приводит наиболее емкое понятие, т.к. оно состоит, по ее мнению, из следующих компонентов: «цели и задачи, формы и методы финансовой деятельности органов государства, а также их права и обязанности, функции и гарантии осуществляемой ими деятельности»⁶³.

⁶¹ Финансовое право и политика: соотношение и взаимодействие. М. / Ю. Л. Смирникова; под ред. Е. Ю. Грачевой; - Москва: РПА Минюста России, 2011. – С.9-13.

⁶² Финансовое право и политика: соотношение и взаимодействие. М. / Ю. Л. Смирникова; под ред. Е. Ю. Грачевой; - Москва: РПА Минюста России, 2011. – С.9-13.

⁶³ Бакаева, О. Ю. Налоговая составляющая евразийской интеграции / О. Ю. Бакаева // Налоги. – 2015. – № 2. – С. 3-5.

В центре правового статуса любого субъекта правоотношения находится правосубъектность. Законодательство нашей страны не содержит как такового понятия правосубъектность. Эта категория имеет свое закрепление в некоторых международных правовых актах как элемент правового статуса личности: ст. 16 Международного пакта от 16 декабря 1966 г. «О гражданских и политических правах», ст. 6 Всеобщей декларации прав человека, принятой Генеральной Ассамблеей ООН 10 декабря 1948 г. Финансово-правовой статус субъектов налоговых отношений определяется налогово-правовой спецификой отношений, в которых они задействованы. Таким образом, основой их правового статуса выступает специальная, а именно налоговая правосубъектность. Наука финансового права рассматривает налоговую правосубъектность как вид отраслевой правосубъектности, следовательно, взяв за основу соотношение финансового права и налогового права как отрасли и подотрасли, налоговую правосубъектность целесообразно считать разновидностью финансовой правосубъектности. Под налоговой правосубъектностью следует понимать предусмотренную нормами права возможность и способность являться субъектом налогового права. Понятие «налоговой правоспособности и дееспособности физического лица отлично от гражданской правоспособности и дееспособности, а отличие их на практике транслируется в негативные последствия при привлечении лиц к разным видам ответственности, из чего следует необходимость уяснения и законодательного закрепления рассматриваемых категорий. Резюмируем, что финансово-правовой статус субъектов правоотношений обусловлен спецификой отношений, в которые они вступают»⁶⁴. Он включает в себя права и обязанностями лиц, не исполнивших обязанность по уплате налога в установленном порядке, задачи организаций, чьи непосредственные функции реализуются при проведении налоговой амнистии, гарантиями их прав, направлениями и спецификой финансовой деятельности государства в сфере налоговой политики.

⁶⁴ Соловьев, И. Н. Экономическая амнистия / И. Н. Соловьев. – М.: Проспект, 2014. – С.1-8.

Субъекты отношений, возникающих на основании издания правового акта об объявлении налоговой амнистии, представлены следующей структурой: государство - в лице его компетентных органов и лицами, которые наделяются правом воспользоваться своей налоговой амнистией. Сюда также включены организации, призванные выполнять организационные функции для проведения всех необходимых этапов осуществления процедуры налоговой амнистии. Для обоснования логики проводимого исследования необходимо осуществить анализ финансово - правового статуса данных субъектов. Взяв за основу градацию субъектов финансового права Н.И. Химичевой, можем выделить три их составляющих: государство, коллективные субъекты и индивидуальные субъекты. Правовое положение государства как субъекта налоговой амнистии определяется ст. 71 Конституции РФ, которая относит вопрос об амнистии к ее исключительному ведению. Налоговая амнистия предусматривает поступление денежных средств в бюджет, в этой связи государство как субъект правоотношений налоговой амнистии реализует функции по формированию денежных фондов, а значит, осуществляет финансовую деятельность. Финансовая деятельность в свою очередь состоит из двух стадий, первая из которых – стадия объявления амнистии, а вторая - реализация акта об объявлении налоговой амнистии. Основным полномочием Российской Федерации выступает принятие решения об объявлении налоговой амнистии, которое формируется как нормативно-правовой акт. При реализации данного нормативно-правового акта государством в отношении лица принимается решение о списании недоимки по налогу такого лица, и оформляется это решение в виде правового акта с правоприменительным характером. Принятие таких актов олицетворяет правовую форму финансовой деятельности государства. В сфере налоговой амнистии содержится также неправовая форма финансовой деятельности, представленная в виде разъяснения нормативно - правового акта об объявлении амнистии. К методам финансовой деятельности государства в области налоговой амнистии, как было проанализировано ранее, относятся императивный метод – установление в акте

о налоговой амнистии конкретного поведения лиц, принявших решение о реализации своего права на налоговую амнистию и диспозитивный метод – предоставление ранее указанным субъектам возможности реализовать данное право. От имени Российской Федерации выступают определенные органы государственной власти, органы местного самоуправления, они выступают носителями прав и обязанностей. В этой связи важно проанализировать вторую группу субъектов – коллективных. К ним относятся государственные, муниципальные и общественные организации, а в сфере налоговой амнистии коллективными субъектами признаются: органы государственной власти – Государственная Дума Федерального Собрания РФ – законодательный орган, по выполнению правотворческой функции; Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы – орган исполнительной власти, задействованный в проведении налоговой амнистии; Министерство финансов РФ – орган исполнительной власти, осуществляющий разъяснительную деятельность; сюда же относятся организации, не уплатившие налог; организации, реализующие функции организационного характера – банки и кредитные организации, задействованные в операциях перечисления денежных средств, движущихся в рамках налоговой амнистии. Ключевое значение правового статуса органов государственной власти в сфере налоговой амнистии состоит в осуществлении ими финансовой деятельности. Правовое положение органов государственной власти как «субъектов отношений при проведении налоговой амнистии необходимо анализировать в разрезе их финансовой деятельности. Ст. 94 Конституции РФ определяет Государственную Думу как одну из палат законодательного и представительного органа, т.е. Федерального Собрания или парламента РФ. Вопросы ее ведения содержатся в ст. 103 Конституции РФ, и к их числу относится и амнистия. Так как функция Государственной Думы Федерального Собрания РФ состоит в правотворческой деятельности, в сфере налоговой амнистии правовой статус этого органа государственной власти определяется правом принимать решение о проведении налоговой амнистии в порядке правотворчества. Назначение органов исполнительной власти

заключено в организации исполнения нормативно-правовых актов и реализации права законодательной инициативы»⁶⁵. В сфере налоговой амнистии среди органов исполнительной власти задействованы налоговые и финансовые органы. Налоговые органы образованы централизованной системой, состоящей из федерального органа исполнительной власти – «Федеральной налоговой службой Российской Федерации и его территориальных органов (ст. 30 НК РФ). Контроль за соблюдением лицами законодательства о налогах и сборах, в том числе и за правильностью их исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему РФ – это основная функция налоговых органов. Правовой статус налоговых органов определяется положениями ст. 31–33 НК РФ»⁶⁶. В сфере налоговой амнистии в первую очередь подлежат установлению обязанности налоговых органов, т.к. «активное действие их прав связано с окончанием периода, на который лицам повторно предоставляется право исполнить свою обязанность по уплате налогов. Следовательно, мы можем выделить следующие основные обязанности налоговых органов: списать выявленные недоимки по налогу лица, принявшего решение воспользоваться своим правом на проводимую налоговую амнистию, информировать лиц о нормативно-правовых актах о налогах и сборах, порядке исчисления и уплаты налогов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц в рамках налоговой амнистии⁶⁷». Налоговые органы обязаны «предоставлять формы платежных документов, разъяснять порядок их заполнения, при этом руководствоваться письменными разъяснениями Минфина РФ по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, соблюдать налоговую тайну, предоставлять налогоплательщику справки по вопросам расчетов по налогам, справки об исполнении обязанности по уплате налогов, копии решений, принятых в отношении него налоговым органом, направлять лицу копию акта

⁶⁵ Соловьев, И. Н. Экономическая амнистия / И. Н. Соловьев. – М.: Проспект, 2014. – С.1-8.

⁶⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. от 8 марта 2015 г., №32-ФЗ) // СЗ РФ. – 2000. – № 32, ст. 3340 ; 2015. – № 10, ст. 1402.

⁶⁷ Павлов П.В. Деофшоризация экономики: мифы и реальность // Национальная безопасность / nota bene. 2015. N 1. С. 48 - 58.

налоговой проверки и решения налогового органа⁶⁸. Как субъекты налоговой амнистии налоговые органы обладают правом «проводить налоговые проверки в порядке, определенном НК РФ, взыскивать в случаях и порядке, которые установлены законодательством, недоимки, пени, проценты и штрафы, в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах, требовать их устранения, осуществлять контроль за выполнением таких требований, запрашивать документы, подтверждающие уплату налогов⁶⁹». В случае причинения убытков в результате «неправомерных действий или бездействия налоговых органов, в том числе их должностных лиц и других работников при исполнении ими служебных обязанностей налоговые органы несут юридическую ответственность (ст. 35 НК РФ)»⁷⁰. Крайне важное значение отводится соблюдению обязанности по сохранению конфиденциальности сведений о лицах, воспользовавшихся правом на налоговую амнистию, и при нарушении этой функции налоговые органы несут ответственность, предусмотренную законодательством. Среди финансовых органов в «проведении налоговой амнистии принимает участие Минфин РФ, в функции которого входит разработка государственной политики, правовое регулирование, координация и контроль деятельности ФНС РФ, Федерального казначейства и Федеральной службы финансово-бюджетного надзора. Правовой статус Минфин РФ в сфере налогов и сборов регулируется ст. 34.2 НК РФ - полномочия по письменному разъяснению вопросов применения законодательства РФ о налогах и сборах, а также п. 5.2.4 Положения о Министерстве финансов РФ в виде принятия НПА, устанавливающих формы налоговых деклараций и порядок их заполнения»⁷¹. К коллективным субъектам налоговой амнистии относятся и «организации, выполняющие организационные функции - банки и кредитные организации, чей правовой статус определен правами и обязанностями при проведении операций по

⁶⁸ Николаева Е.С. Списание недоимки, образовавшейся в результате неправомерных действий налогоплательщика в рамках налоговой амнистии //Российская юстиция, 2015. - N 3. – С. 24-26.

⁶⁹ Соловьев И.Н. Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 27-29.

⁷⁰ Матвеева П.А. «Льготы и поощрения в налоговом законодательстве». //Налоги, 2017, N 15. - С.12-13

⁷¹ Копина А.А. Новая «налоговая амнистия» или основание для списания налоговой задолженности? //Налоги, 2017, N 24. - С. 8-12.

приему и переводу денежных средств, поступающих от субъектов. Эти организации вправе получать необходимые сведения о лице, вносящем платеж, и они обязаны сохранять конфиденциальность таких сведений при осуществлении финансовых операций»⁷².

Результаты проведения рассмотренных налоговых амнистий в России свидетельствуют о том, что это данная процедура задействовала определенную категорию налогоплательщиков. Проводимая в России Указом Президента Российской Федерации от 27 октября 1993 г. № 1773 налоговая амнистия распространяла свое действие «только на юридических лиц – предприятия, учреждения и организации, а также физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Тогда, как известно, физические лица не были охвачены при реализации данной процедуры. Субъектами очередной налоговой амнистии под названием Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами, объявленной 30 декабря 2006 г. Федеральным законом № 269-ФЗ, в соответствии со ст. 5 выступали напротив только физические лица – налогоплательщики, за исключением двух категорий - лиц, которым в установленном законом порядке уже были уплачены налоги и лиц, в отношении которых имелся вступивший в законную силу обвинительный приговор за совершение преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, если судимость по указанной статье не была снята и погашена»⁷³.

Обязанность по уплате налога лежит на налогоплательщиках, а также на налоговых агентах, т.е. организациях или физических лицах, которые «обязаны удержать и перечислить денежные средства налогоплательщиков в бюджетную систему РФ. Эта обязанность будет признана исполненной именно с момента удержания суммы налога налоговым агентом. Налоговые агенты наделены такими правами, установленными в НК РФ, ч. 3 ст. 24. Ответственность налогового агента содержится в ст. 123 НК РФ - за неправомерное

⁷²Павлов П.В. Деофшоризация экономики: мифы и реальность // Национальная безопасность / nota bene. 2015. N 1. С. 48 - 58.

⁷³Кобзарь-Фролова М.Н., Богданов Д.В. Институт защиты прав и законных интересов налогоплательщика как феномен налогового права // Финансовое право. 2016. N 2. С. 22 - 26.

неудержание или перечисление, либо неполного удержания и перечисления сумм налога в установленный срок»⁷⁴. Как известно, реализовать право на налоговую амнистию можно в течение обозначенного промежутка времени, и при истечении данного срока действия налоговыми органами могут быть выявлены недоимки по налогам тех субъектов, которым такое право было предоставлено. В этом случае они приобретут статус субъекта налогового правонарушения, в то время как «лица, реализовавшие свое право на амнистию, приобретут статус субъекта, освобожденного от налоговой ответственности. Лица, не реализовавшие свое право на амнистию, могут получить статус субъекта налоговой ответственности. Лица, чьи недоимки не выявлены, приобретают статус налогоплательщика; лица, с выявленными недоимками приобретают статус субъекта налогового правонарушения и субъекта, освобожденного от налоговой ответственности в рамках проводимой амнистии; лица, не воспользовавшиеся своим правом на налоговую амнистию, приобретают статус субъектов налогового правонарушения и субъектов налоговой ответственности»⁷⁵.

Права и обязанности налогоплательщиков установлены нормами ст. 21 и 22 НК РФ. В сфере налоговой амнистии перечень прав налогоплательщиков (налоговых агентов) можно сформировать следующим образом: право на налоговую амнистию, на «получение бесплатной информации о своих правах и обязанностях, о порядке исчисления и уплаты налога на основании акта об амнистии, информации о полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, получать формы платежных документов и разъяснения о порядке их заполнения, представлять свои интересы в отношениях в сфере налоговой амнистии, лично или же через своего представителя, получать письменные разъяснения от Министерства финансов РФ по вопросам реализации акта об объявлении налоговой амнистии, требовать сохранения налоговой тайны, обжаловать в предусмотренном законодательством порядке акты налоговых

⁷⁴Князев Ю. Между рынком и государственным регулированием // Общество и экономика. 2014. № 9. С. 59-60.

⁷⁵Павлов П.В. Деофшоризация экономики: мифы и реальность // Национальная безопасность / nota bene. 2015. N 1. С. 48 - 58.

органов, а также действия (бездействие) их должностных лиц⁷⁶». К правам следует также отнести требование возмещения убытков в случае их причинения в результате незаконных актов налоговых органов или незаконных действий (бездействия) их должностных лиц. При реализации права субъекта на налоговую амнистию и выявления налоговых правонарушений налогоплательщик подлежит освобождению от ответственности, предусмотренной НК РФ. Как субъекты правоотношений в сфере налоговой амнистии на налогоплательщиков возложены обязанности: законно уплачивать возложенные на них налоги, при проведении проверки предоставлять налоговым органам и их должностным лицам документы и информацию, необходимые для исчисления и уплаты налогов, не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей, выполнять законные требования налоговых органов об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах. Положения ч. 3 ст. 24 НК РФ поясняют, что обязанностью налогового агента в области налоговой амнистии является исполнение возложенной на него, но невыполненной обязанности по перечислению подлежащего уплате налога. При отказе от реализации права на амнистию и выявления налоговых правонарушений налогоплательщики подлежат налоговой ответственности. Законодательство при признании лица субъектом правонарушения устанавливает определенные границы его социальной зрелости, основываясь на совокупности таких признаков как степень общественной опасности совершаемого правонарушения, уровень сознания индивида, его волю, психологические способности осознавать характер совершаемого деяния. Положения ч. 2 ст. 107 НК РФ свидетельствуют об установлении социальной зрелости индивида с 16 лет в сфере налогового права.

На основе толкования норм НК РФ и совокупности понятий о субъекте правонарушения, можем установить, что под субъектом налогового

⁷⁶Князев Ю. Между рынком и государственным регулированием // Общество и экономика. 2014. № 9. С. 59-62.

правонарушения следует понимать лицо его, совершившее и обладающее правоспособностью и дееспособностью.

В сфере налоговой амнистии также действует установленное ч. 5 ст. 101.4 НК РФ право субъекта правонарушения в течение одного месяца со дня получения акта о выявленном правонарушении предоставить налоговому органу письменные возражения при несогласии с фактами, содержащимися в таком акте. Субъектом налоговой ответственности выступает лицо, на которое возлагается налоговая ответственность, т.е. применение к нему налоговых санкций. Лицо, не воспользовавшееся своим правом на налоговую амнистию, будучи субъектом налоговой ответственности, приобретает обязанность погасить недоимку, пени и штраф по неуплаченному налогу в полном объеме. Лицо, воспользовавшееся своим правом на налоговую амнистию, являясь субъектом, освобожденным от налоговой ответственности, имеет право на списание всех недоимок по налогам, а также штрафных санкций и пеней.

Таким образом, можем заключить, что специфический характер института налоговой амнистии определяет и особенность финансово - правового статуса субъектного состава правоотношений, возникающих при реализации процедуры налоговой амнистии.

Субъектами таких правоотношений признаются государство в лице органов власти - как обязательный участник, и лица со специальной правосубъектностью, т.е. не исполнившие в установленном законом порядке обязанность по уплате налога, а также организации, осуществляющие функции организационного характера при проведении мероприятий налоговой амнистии.

ГЛАВА 3. АНАЛИЗ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ ИНСТИТУТА НАЛОГОВОЙ АМНИСТИИ В РОССИИ.

3.1. Зарубежный опыт проведения налоговой амнистии

В настоящее время перед государством и обществом в целом стоит проблема определения и разработки приоритетных и эффективных путей развития экономики Российской Федерации, ее регионов, отраслей экономики. При решении этих важных задач формируются комплексные стратегии, состоящие из федеральных программ и совокупности мероприятий нормативного правового характера. С учетом того, что многие направления экономического развития России заимствуются из мирового опыта, целесообразно рассматривать правовую регламентацию экономических отношений, и как их составную часть отрасль налогообложения, основываясь как на отечественной, так и на зарубежной практике. Такой анализ позволит выявить общие черты в механизмах налогообложения, а, следовательно, и в освобождении лиц, совершивших налоговые правонарушения, от привлечения к налоговой ответственности.

Международный опыт реализации налоговых амнистий довольно широк, но большей частью противоречив. Перечень стран, которые в какой-либо форме проводили мероприятия по амнистии представлен США, Аргентиной, Бельгией, Италией, Францией, Индией, Ирландией, Пакистаном, ЮАР, т.е. как мы видим – от наиболее зажиточных стран, до стран с переходной экономикой и развивающихся. Широкое распространение этого инструмента налогового регулирования можно характеризовать как вспышкообразное, о чем свидетельствует практика 70-х, 90-х и 2000-х гг. – когда его одновременно реализовали во многих странах. Региональное распределение также довольно широко: от латиноамериканских стран до западноевропейских и дальневосточных. Далеко не всегда налоговые амнистии как попытки государств пополнить бюджет страны за счет поступлений просроченных

налогов давали ожидаемый эффект, однако мы можем наблюдать и такие примеры. Классическим положительным образцом в этом плане принято считать налоговую амнистию в Ирландии 1988 года, которая длилась десять месяцев, а средства, поступившие в результате ее реализации составили 2,5% ВВП страны. Главной чертой налогового законодательства зарубежных государств выступает то, что налоговые споры находятся за рамками области имущественных вопросов, и приравниваются к уголовным делам⁷⁷. Так, в Положении о налогах и платежах Германии налоговые преступления представлены следующим перечнем: деяния, признанные Налоговым кодексом уголовно наказуемыми; контрабанда; изготовление поддельных денежных знаков и приготовление к нему, если оно имеет признаки налогового преступления; укрывательство лица, совершившего преступление. В отношении налоговых преступлений применению подлежат общие нормы уголовного права, если иное не предусмотрено нормами Налогового кодекса Германии⁷⁸.

Изучая мировой опыт проведения налоговой амнистии, наблюдаем, что первыми на этот путь вышли США, проведя с 1982 по 1997 г. налоговые амнистии в количестве 62 процедур на территории 40 штатов страны⁷⁹, что свидетельствует об их регулярном характере на региональном уровне. Полагаем, необходимо рассмотреть некоторые наиболее известные из них. С июня по июль 1985 г. в штате Колорадо проводилась налоговая амнистия в составе программы реформирования налоговой системы, именуемой «Colorado Fair Share», которая принесла в бюджет 6,5 млн. долларов, превзойдя планируемый результат. Тогда амнистии включала такие налоги как: подоходный налог, налог с продаж, налоги на сигареты и алкогольную продукцию, а также налог на топливо. Средства массовой информации выступали источником мотивации декларирования налоговых задолженностей,

⁷⁷ Соловьев И.Н. Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 27-29.

⁷⁸ Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения №2 - 2014. С.П. Андрусенко, Э.М. Уай. Режим доступа: [Http://www.iPrbooksHoP.ru/9100.html](http://www.iPrbooksHoP.ru/9100.html). — ЭБС «IPRbooks», (дата обращения: 03.08.2018).

⁷⁹ Информация размещена на официальном сайте Государственной Думы Федерального Собрания РФ. URL: [Http://Pda.iam.duma.gov.ru/node/3/4723/16948](http://Pda.iam.duma.gov.ru/node/3/4723/16948) / (дата обращения: 03.08.2018г).

рекламная кампания данного мероприятия обошлась в 145 тыс. долларов и прошла под призывом «Don't Say We Didn't Warn you», означающим предупреждение об ужесточении мер по пресечению нарушений законодательства о налогах. Главной целью тогда было выявление случаев уклонения от налогов и увеличение количества налогоплательщиков.

Округ Колумбия считается одним из тех, чьи показатели по результатам налоговой амнистии наиболее высоки. В рамках амнистии, проходившей с июля по сентябрь 1987 г. бюджет был пополнен на 100 млн. долларов – что составило 0,3% ВВП того года. Необходимо уточнить, что амнистированы были штрафы и пени, задолженности же по налогам подлежали к выплате в полном объеме, чем и был обусловлен высокий показатель поступлений в бюджет.

В США налоговые амнистии были реализованы как на региональном уровне, так и на федеральном. В 2001 году налоговое ведомство США - Internal Revenue Service сообщило о гарантии освобождения от наказания тех лиц, которые предоставят сведения об использовании различных схем, применяемых при уклонении от уплаты налогов⁸⁰. Одним из условий этой амнистии выступало предоставление сведений о разработчиках таких схем, которые в дальнейшем допрашивались по поводу того какими еще компаниями были приобретены такие схемы. При проведении той амнистии, начальник отдела по работе с крупным бизнесом Ларри Лэнгдон объявил, что амнистия представлена в качестве рождественского подарка ведущим корпорациям. По данным официальных источников, в результате той амнистии были раскрыты 1664 схемы незаконного сокрытия налоговых платежей, а правом на амнистию воспользовались 1206 корпораций⁸¹. Совместно с Внутренней налоговой службой Правительством США был реализован перечень программ по налоговой амнистии, среди которых «Добровольное раскрытие оффшорных операций», «Инициатива уплаты дочерней фирмой», «Инициатива уплаты

⁸⁰Корягин Д.Е. Изменения в законодательстве стран - членов ОЭСР и их влияние на тенденции международного налогового планирования // Налоговый вестник. 2009. N 11. С. 165 - 168.

⁸¹США предлагают доносчикам амнистию капитала //URL: <https://www.newsru.com/finance/16jan2003/tax.html> (дата обращения: 14.08.2018).

работниками иностранных посольств, консульских учреждений и международных организаций». Эти меры предполагали освобождение от уголовного преследования лиц, действовавших незаконными путями уклонения от уплаты налогов, при этом обязательным условием было - уплата образовавшейся задолженности⁸².

Обобщая опыт проведения налоговых амнистий в США, можно выделить тот аспект, что в штатах где уровень сборов оказывался высоким позитивный эффект сводится именно к разовости мероприятия. Последующее ужесточение мер за нарушение налогового законодательства, введение новых штрафных санкций послужили стимулом к увеличению числа налогоплательщиков. В тоже время для штатов с небольшой величиной сборов от амнистии характерны иные тенденции. Проводившиеся неоднократно прощения налоговых нарушений обусловили пассивное поведение лиц, имеющих такие нарушения, что вполне объяснимо фактом предвидения ими новых последующих амнистий. Сопоставляя проведение налоговых амнистий в США и России, частоту проведения и полученные в результате показатели, полагаем, значимый положительный эффект этого мероприятия в штатах достигается благодаря развитости института налоговой амнистии, а также готовности самого общества США к восприятию данной процедуры при активной позиции средств массовой информации и рекламных кампаний. Полагаем, этот опыт можно позаимствовать при планировании новых налоговых амнистий в России для формирования большей осведомленности населения о проводимой процедуре.

В странах континентальной Европы лидерство в реализации мероприятий по налоговой амнистии, безусловно, следует отдать Италии, опыт которой в этой сфере необходимо признать одним из доказательств эффективности проведения подобных мер.⁸³ Первой амнистией Италии в сфере налогов стала Scudo Fiscal 1982 г., когда было задействовано более 12 миллионов заявителей,

⁸²Шарапова О.А. Налоговая амнистия: сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему // Реформы и право. 2008. № 1. С. 58-59.

⁸³ Информация размещена на официальном сайте Государственной Думы Федерального Собрания РФ. URL: [Http://Pda.iam.duma.gov.ru/node/3/4723/16948](http://Pda.iam.duma.gov.ru/node/3/4723/16948) (дата обращения: 03.08.2018г)

причем 8,5% из их числа ранее совсем не оплачивали налоги, а уклонялись от уплаты с дополнительных доходов - 13,6%. Далее в 2001-2002 гг. была реализована одна из наиболее успешных в мировой практике экономических амнистий, когда в действие была введена программа по легализации сокрытого имущества под названием Decreto-Legge, подразумевающая, что заявители должны декларировать ранее сокрытые капиталы путем репатриации и легализации. В соответствии с данным декретом заявитель обязан был уплатить 2,5% от задекларированной стоимости имущества либо же приобрести итальянские ценные бумаги, стоимость которых составила бы не менее 12% от стоимости сокрытого имущества. В ответ на эти действия заявителю выдавались «сертификаты конфиденциального вноса», которые гарантировали их освобождение от подачи декларации, уплаты задолженностей по налогам, и от проверки средств, полученных до наступления амнистии. Налоговые и другие государственные органы получали также от властей гарантии на полную конфиденциальность.⁸⁴ В то же время итальянское государство ужесточило меры ответственности за нарушение законодательства в сфере налогов, были введены штрафы в размере от 5% до 25% от суммы сокрытых средств вместе с конфискацией имущества на эту же сумму за сокрытие капитала и имущества. В результате проводимых мероприятий Банк Италии амнистировал 30 млрд. евро из 500 млрд., вывезенных за границу, и на 13,25% увеличилось число зарегистрированных в Италии миллионеров. Полагаем, эти показатели, как и успешность налоговой амнистии целом, были сформированы благодаря ужесточению санкций за нарушения законодательства в сфере налогов.

Результаты амнистии в Германии, которая проводилась в 2003 году, не оправдали ожидания ее организаторов. Был принят Закон от 23 декабря 2003 г. Gesetz zur Forderung der Steuerehrlichkeit⁸⁵ («О поощрении чистосердечного признания налогов»), дающий возможность налогоплательщикам до 31 марта

⁸⁴ См.: Там же.

⁸⁵ США предлагают доносчикам амнистию капитала //URL: <https://www.newsru.com/finance/16jan2003/tax.html> (дата обращения: 14.08.2018).

2005 г. ликвидировать свои обязательства, возникшие с 1993 по 2002 г. по различным видам налогов, среди которых отмечен подоходный налог, налог на наследство, на прибыль, на добавочную стоимость, на корпорации, налог на имущество, промысловый налог, налог с дарения. Амнистия состояла в том, что налогоплательщик обращается в налоговые органы с заявлением-указанием доходов, ранее не декларированных налоговому ведомству и определяется его процент налогообложения, при этом важным пунктом была дата подачи такого заявления - если оно зафиксировано до 31 декабря 2004 г. - процент налогооблагаемой суммы составлял 25%, если же оно подано после указанной даты, то он был равен 35%. Размер налогооблагаемой суммы зависел еще и от самого вида налога. По итогам проведения амнистии, поступившие суммы не оправдали ожиданий государственных органов, планирующих поступления в бюджет в размере 5 млрд. евро, фактически они составили всего 1,2 млрд. евро.⁸⁶ Среди факторов, обусловивших столь невысокие результаты некоторые авторы, в том числе О.А. Шарапова отмечают - недостаточное информационное обеспечение, чрезмерно строгое соблюдение сохранения тайны банковских вкладов, низкая заинтересованность в раскрытии сокрытых налогов в связи с истечением сроков давности привлечения их к ответственности⁸⁷. И.Н. Соловьев высказывает мнение, что сама идея проведения в Германии налоговой амнистии может считаться вполне удачной, ведь предложение со стороны государства было построено на выгодных условиях для граждан⁸⁸, и этот аспект, несомненно, следует учитывать при планировании проведения налоговой амнистии в России.

В странах с развивающейся экономикой, где налоговая система имеет фискальный, а не регулятивный характер, уровень правовой культуры относительно невысок, и главный курс взят на либерализацию национальной

⁸⁶ Информация размещена на официальном сайте Государственной Думы Федерального Собрания РФ. URL: [Http://Pda.iam.duma.gov.ru/node/3/4723/16948](http://Pda.iam.duma.gov.ru/node/3/4723/16948) (дата обращения: 03.08.2018г)

⁸⁷ Шарапова О.А. Налоговая амнистия: сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему // Реформы и право. 2008. № 1. С. 66-69.

⁸⁸ Соловьев И.Н. Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 35-38.

экономики⁸⁹, также проводятся налоговые амнистии. Среди них наиболее ценный международный опыт представляет налоговая амнистия Индии 1997 года под названием *Voluntary Disclosure of Income Scheme*. Длительность ее проведения составила шесть месяцев, а главным фактором активности налогоплательщиков явилась ставка налога равная 30 %, это стало очень выгодным предложением, т.к. до начала либерализации экономики она достигала 97 %. В мероприятии приняли участие более 460 тыс. налогоплательщиков, энтузиазм которых в чистосердечных признаниях превзошел все ожидания. Бизнесмены активно предоставляли к декларированию золотые слитки и драгоценности, в итоге поступления в бюджет составили 2,5 млрд. долларов США, и значительно превзошли ожидаемую величину в 1 млрд. долларов. Активы, приобретенные на ранее сокрытые доходы и задекларированные в период амнистии, составили на 8,2 млрд. долларов⁹⁰. Для Индии в тот период эти суммы стали весьма значительными и дали возможность решить перечень государственных проблем. Однако к отрицательным аспектам можно отнести тот факт, что Индия проводит подобное мероприятие с периодичностью примерно раз в 10 лет, с целью пополнения бюджета и увеличения числа налогоплательщиков. В 2016 году в стране состоялась очередная акция декларирования сокрытых доходов и активов в рамках программы длившейся четыре месяца - с 1 июня и по 30 сентября, которая принесла в бюджет около 4,41 млрд. долларов США. Министерством финансов Индии, было озвучено, что налогоплательщики, подали более 64 тысяч деклараций, сумма раскрытых активов составила 652,5 млрд. рупий (9,8 млрд. долларов США). Премьер-министр Индии, господин Нарендра Моди, охарактеризовал результат программы как успешный, а также отметил, тот факт, что программа оказала значительное влияние на движение по пути к прозрачности и экономическому росту. Борьба с уклонением от

⁸⁹ Амнистия капиталов: зарубежный опыт и российские перспективы /Кричевский Н.А.// "Финансы", 2006, N 9. – С.18-21.

⁹⁰ Капинус Н.И., Телегина Т.В. Уголовно-процессуальные и экономические аспекты амнистии капиталов // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. N 11. С. 70 - 75.

налогов, за сокрытыми офшорными счетами, с которых Моди был намерен «вернуть каждую рупию, чтобы использовать их на благо бедных» стала также ключевым пунктом его предвыборной кампании. Несмотря на высокие показатели декларирования неуплаченных налогов, самые крупные нарушители закона не откликнулись на призыв правительства легализовать свои доходы, значительные капиталы, вывезенные из Индии, так и хранятся в офшорах и швейцарских банках. Полагаем, регулярность проведения налоговых амнистий в Индии, несомненно, отражается на восприятии обществом подобных мероприятий, и в конечном итоге влечет снижение налоговых платежей в связи с ожиданием новой налоговой амнистии.

Успешное проведение налоговой амнистии имело место и в Южной Африканской Республике в 2006 году. Тогда правительство обозначило необходимость реализации данного мероприятия с целью привлечь представителей малого бизнеса, работающих в теневом секторе, привести их отношения с налоговыми органами в соответствие законодательству. По данным налоговой службы ЮАР довольно емкая часть малого бизнеса легально не зарегистрирована либо же предоставляет в отчетах не полную информацию о своих операциях. Амнистия предоставит возможность такому бизнесу перевести свою работу в рамки законодательства без боязни налоговых обязательств за несоблюдение в прошлом отдельных норм. Амнистия распространялась на компании с оборотом менее 10 млн. рандов, и заключалась в уплате налога на декларируемые доходы в размере 5 %. По результатам проведения амнистии число заявлений возросло с 16 тыс. до 275 тыс.⁹¹ Спустя десять лет Специальная программа добровольного раскрытия информации (Special Voluntary Disclosure Programme) стартовала в ЮАР октябре 2016 года и продлилась до конца августа 2017. Действовала она параллельно с обычной программой добровольного раскрытия информации (VDP), и, несмотря на сложность прогнозирования результатов власти

⁹¹ Павлов П.В. Деофшоризация экономики: мифы и реальность // Национальная безопасность / nota bene. 2015. № 1. С. 48 - 58.

⁵⁶ Паскачев А.Б. Международный опыт налоговой амнистии // Налоговая политика и практика. 2005. № 8. С. 14.

оказались довольны итогами, ведь по результатам данной программы было собрано дополнительно 1,1 млрд. рандов, т.е. 86,2 млн. долларов США.

В ноябре 2015 года правительством Бразилии был разработан закон о налоговой амнистии, который предлагал физическим и юридическим лицам добровольно заявить об имеющихся у них любых видов активов за границей, и предусматривал освобождение их от уголовного наказания в связи с таким заявлением. Законом был предусмотрен единовременный разовый налог на все необъявленные активы резидентов, в размере 15%. Наряду с этим налагался штраф 15% от суммы активов, что в итоге давало 30%. Все физические и юридические лица, не заявившие о своих активах до 31 декабря 2014 года, получили специальный режим налоговой амнистии. При подведении итогов было заявлено, что государство получило более 15 млрд. долларов с зарубежных активов, декларированных частными лицами и организациями.

Если Бразилия ввела в действие закон об амнистии активов в начале 2016 года, то в Аргентине подобный закон начал действовать в конце июля и содержал программу добровольного раскрытия информации о незаявленных иностранных активах сроком действия с 01.08.2016 по 31.03 2017 года, в которой налогоплательщикам указывалось на то, что резиденты страны, могут легализовать ранее не задекларированные ими зарубежные активы, причем даже формально оформленные на родственников либо третьих лиц. Акцентировалось внимание на том, что при заявлении о неучтённых активах налогоплательщиком, он в дальнейшем не подвергнется налоговым или уголовным претензиям. Закон по амнистии активов определял специальный налог 0% -15%, значение которого зависело от суммы активов, вида активов, а также даты подачи декларации. Аргентина отметила свои успехи по сбору налогов после введения закона о налоговой амнистии, в размере 4,6 млрд. долларов США. Президент Аргентины Маурисио Макри озвучил сумму незадекларированных активов аргентинцев за границей, которая составляет примерно 400 млрд. долларов, в этой связи правительство активно продвигает программу налоговой амнистии и предлагает альтернативу уголовного

наказания неплательщиками в виде штрафа в 15 %, при условии, что эта сумма будет вложена в государственные облигации, инвестиционные фонды сектора строительства, сельского хозяйства или инфраструктурные проекты страны.

Программа по репатриации активов граждан, подобная бразильской, прошла в конце 2015 года в Чили. Правительством по ее результатам было объявлено о получении налогов на сумму 1,5 млрд. долларов. Как видно, страны Латинской Америки стоят на платформе автоматического обмена налоговой информацией, подчёркивая своё соответствие международным нормам и стандартам «прозрачности».

Мировой опыт позволяет сформировать наиболее общие условия, выполнение которых обеспечит эффективность реализации такого мероприятия как налоговая амнистия:

- весомые гарантии ненаказуемости налогоплательщиков;
- обеспечение конфиденциальности информации, поступающей от заявителей;
- редкое или разовое проведение процедуры;
- соблюдение неконфискационного характера.

Важной чертой успеха налоговых амнистий в некоторых странах, несомненно, выступает грамотная пропагандистская кампания и активное проведение разъяснительной программы для общества любого государства. Необходимо сформировать не только побуждение к уплате прошлых налогов, но и обосновать возможность реального наказания при дальнейшем сокрытии доходов. В странах с развивающейся экономикой определяющим фактором успешных итогов налоговых амнистий выступает значительное снижение процентной ставки налога.

Европейский опыт способствовал проявлению налоговых нововведений и в странах СНГ. Попытки пополнения бюджета посредством налоговых амнистий отмечены в Армении (2005 г), Беларуси (2004г), Грузии (2004г), Казахстане (2001г, 2006-2007 гг.), Молдове (2007-2009гг), Узбекистане (2008г), Таджикистане (2003г). Однако эти меры не получили ожидаемых результатов,

за исключением Казахстана, имеющего наиболее удачный опыт из всех бывших советских республик. Впервые программа налоговой амнистии была запущена в 2001 г. в соответствии с Законом «Об амнистии граждан Республики Казахстан в связи с легализацией ими денег». Тогда субъектами амнистии выступали физические лица, а объектами - доходы этих лиц. В обмен на легализацию доходов власти давали гарантии сохранения тайны информации о наличии специальных счетов и размере средств на них находящихся, а также гарантии непроведения любых процессуальных действий в отношении заявителей либо их уголовного преследования или административного наказания. Показатели результатов той налоговой амнистии были признаны весьма удачными - за один месяц в бюджет возвратилось примерно 480,2 млн. долларов. Конечно, необходимо отметить также и отрицательные черты программы по легализации доходов, а именно ее нераспространение на «легализацию сумм, полученных при коррупционных действиях, на преступления против личности, мира и безопасности человечества, собственности, интересов государственной службы, общественной безопасности и порядка, здоровья населения и нравственности».⁹² Эти ошибки были учтены Правительством страны при реализации следующей налоговой амнистии, продлившейся с июля 2006 г. по август 2007 г., сроки которой были существенно увеличены, а также расширен субъектный состав - программа охватывала не только доходы физических лиц, но вместе с тем и имущество. Схожесть с первой амнистией состояла в том, что основная сумма капиталов была легализована в последние дни действия программы, что говорит о сохранении психологических установок общества.

В Украине есть опыт налоговой амнистии, которая завершилась полным провалом. В январе 2015 была введена амнистия для бизнеса, представляющая собой форму налогового компромисса по налогу на прибыль предприятий и налога на добавленную стоимость. Для предпринимателей этот компромисс означал, прощение им государством ранее недоплаченных налогов за период до

⁹²Шульга И. Опыт налоговой амнистии в Казахстане // Общество и экономика. 2002. № 6. – С. 12-13.

1 апреля 2014 года. Предполагалась уплата в размере 5% от объемов заниженных налоговых обязательств, а остальные 95% признавались погашенными.⁹³ В целом же сначала XXI в. властями Украины принималось целых пять попыток проведения налоговых амнистий, имевших различный субъектный и объектный состав. В 2000 г. президентом Л. Кучмой был подписан Указ «О мерах по легализации физическими лицами доходов, с которых не уплачены налоги», в 2004 г. он выступил с предложением амнистировать неуплаченные налоги на доходы физических лиц, в 2002 г. Верховной Радой Украины в первом чтении был принят законопроект «О налоговой амнистии», гласивший об освобождении лиц от ответственности за неуплату налогов со средств, вывезенных за границу, при условии их возврата в Украину. В 2003 г. Н. Азаров - первый вице-премьер страны озвучил предложение о вступлении в силу с 1 января 2004 г. Закона «О налоговой амнистии», а именно о легализации доходов и уплаты в бюджет 10% от декларируемых сумм. В 2005 году президентом В. Ющенко было заявлено о намерении проведения амнистии капиталов физических и юридических лиц. Отметим, что эти проекты так и остались лишь проектами и не были реализованы на практике, что объясняется главным образом, нестабильной политической ситуацией, неготовностью социальной среды, экономическим спадом, которые послужили причиной неудач налоговых амнистий в некоторых других бывших советских Республиках.⁹⁴ В марте 2018 года Президентом Украины была озвучена инициатива введения налоговой амнистии путем отражения гражданами в нулевой декларации ранее не обложенных налогом доходов и приобретенного за их счет имущества, что поможет вернуть в экономику страны средства, находящиеся за рубежом. К задекларированному имуществу и доходам будет применяться пониженная ставка налога 3-6%, а некоторые виды декларируемых объектов вообще могут быть освобождены, например, доходы, которые уже были потрачены на

⁹³Как на Украине пытались легализовать доходы // Газета «Коммерсантъ Украина». 2008. N 74. – С.21-22.

⁹⁴ Налоговая амнистия: сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему// Шарапова О.А./ Реформы и право, 2008, N 1. - С. 58-59.

приобретение недвижимости или корпоративных прав. Граждане, подавшие нулевые декларации, не могут подвергаться санкциям за несвоевременное декларирование или неуплату налогов в прошлом по отношению к объектам, которые были отражены в таких декларациях. В то же время сокрытые объекты при их выявлении, будут облагаться по повышенной ставке, что должно стать стимулом к максимальному раскрытию неофициально полученных доходов и приобретенного за их счет имущества. Министр финансов Украины Александр Данилюк заявил, что Международный валютный фонд выступает против налоговой амнистии в любой форме, в связи с тем, что опыт других стран был весьма противоречив. Глава Минфина отметил, что в ходе принятия соответствующих изменений в законодательство необходимо, чтобы «нулевую декларацию» не применяли для легализации незаконных доходов перед введением обмена налоговой информации на международном уровне.

3.2. Основные направления развития института налоговой амнистии и налоговой политики в России

Мировой и отечественный опыт попыток пополнения бюджета государства дает обобщающее представление о широком и довольно частом проведении налоговой амнистии для не исполнивших обязанность по уплате налога лиц, которые таким образом освобождались от ответственности. Это мероприятие наделено определенным спектром признаков, характеризующих амнистию как положительно, так и отрицательно. Несомненно, выявление и анализ негативных сторон и условий их проявления способствует пониманию причин их возникновения и максимальному устранению этих причин при планировании новых налоговых льгот. Одним из признаков, обуславливающих благоприятность налоговых амнистий для государства, является ее фискальный характер, который обеспечивает пополнение бюджета дополнительными денежными средствами. Заметим, этот признак никак нельзя рассматривать как

саму цель изучаемого нами правового явления. К положительным признакам следует отнести и профилактическое значение проводимых налоговых процедур по списанию задолженностей, ведь учитывая, что власти имеют возможность наказать лиц, нарушающих законодательство о налогах, они дают неплательщикам шанс добровольно погасить накопившиеся задолженности, и получить освобождение от санкций за налоговые нарушения. Этот аспект характеризует налоговую амнистию как тот самый акт гуманизма, берущий начало с изученных нами древнейших времен. Несомненно, такое широкомасштабное действие со стороны государства в области налогов, их прощения и наказания несет в себе не только положительные черты, но также и негативные проявления, которые необходимо минимизировать на пути к высокоразвитому обществу, доверительным отношениям между властью и народом. Главное, чего нужно придерживаться при планировании налоговой амнистии в демократическом государстве – это соблюдение обязанности государства стоять на защите прав и интересов его граждан, обеспечивая законность и безопасность проводимого мероприятия. Правовой базой должно служить устойчивое нормативно-правовое регламентирование, на законодательном уровне содержащее единые правила проведения амнистии.

В нашей стране очередная амнистия налогов введена ФЗ от 28.12.2017 № 436, нормы (например, ст. 11, 12) которого позволяют списать долги по налогам, страховым взносам, пеням и штрафам за неуплату обязательных платежей. Новый закон дополнил ст. 217 Налогового кодекса (список доходов, не облагаемых НДФЛ) пунктом 72, которым в список добавлены средства налогоплательщиков, обретенные в период с 01.01.2015 по 01.12.2017 при двух условиях - за них не вычитали НДФЛ, и налоговый агент проинформировал об этом налоговую службу и налогоплательщика (по п. 5 ст. 226 НК РФ). Амнистироваться будут плата за коммунальные услуги или суммы кредитов, которые списали, т. е. «условные поступления». Соответствующие указания на п. 72 появились и в ст. 228 НК (п. 6 и 7). Амнистия не применяется, если НДФЛ уплатили или взыскали до начала действия ФЗ от 28.12.2017 № 436 или, когда

суммы налога за свободные поступления уже взысканы. Налоговая амнистия для физических лиц по ст. 12 436-ФЗ предусматривает безнадежность и последующее списание недоимок и задолженностей по пеням, начисленных на конкретную недоимку по следующим налогам физических лиц - транспортный, имущественный, земельный. Необходимо уточнить, что под амнистию попадают только те задолженности по этим платежам, которые сложились до 01.01.2015, и списывать их нужно потому, что истечение трех лет с момента образования налоговых недоимок далеко не всегда значит, что ФНС уже не сможет их взыскать. Амнистия по налогам физических лиц 2018 года олицетворяет собой списание недоимок и задолженностей по месту жительства этих лиц, месту, где находится их имущество (транспорт или недвижимость), базируется на информации о размере недоимки и задолженности и совершается без участия налогоплательщика. Решение о списании обязательно должно содержать Ф.И.О., ИНН, суммы недоимки, задолженности к списанию. Списания происходят автоматически, без подачи каких-либо заявлений и документов, должники получают решение о списании долгов в ФНС и передадут его судебным приставам, которые вели производство по возврату. Амнистирование долгов по страховым взносам предполагает, что физические лица без статуса индивидуального предпринимателя платят страховые взносы, когда они начисляют зарплату работникам, а также вознаграждают подрядчиков. С января 2017 года страховые взносы администрируют налоговики. По ч. 3 ст. 4 ФЗ от 03.07.2016 № 243, если ФНС не может взыскать переданные ей фондами (социального страхования и пенсионным) «страховые обязательства», включая появившиеся пени и штрафы, плюс аналогичные суммы, доначисленные по выводам проверок, которые произошли за отчетные периоды, то эти долги оцениваются как безнадежные и списываются по ст. 59 НК РФ. Такой норматив используют, если иное не устанавливается новой нормой, которая вступила в силу 29.01.2018. Согласно ей, налоговая служба по месту жительства физического лица воспринимает взносы (недоимки, задолженности по пеням и штрафам) как безнадежные и списывает их, если

время, отведенное для их взыскания, истекло до января 2017 года. Режим списания был утвержден Приказом ФНС России от 14.05.2018 № ММВ-7-8/256@. Одним из условий списания является отсутствие на 29.12.2017 судебного решения относительно долгов, в противном же случае ФНС утрачивает возможность истребовать задолженности. Также это условие не применяется, когда долги уплачены (взысканы, списаны) до 29 декабря 2017 года. Фонд социального страхования и Пенсионный фонд обязаны направить налоговикам сведения о величине недоимок, пеней и штрафов по страховым взносам (страховые обязательства), которые образовались на 01.01.2017, также передаются данные о размерах долгов, взыскать которые уже невозможно, поскольку 01.01.2017 истекло время их взыскания, установленное НК РФ. Если до этого времени невозможно истребовать страховые обязательства в государственные внебюджетные фонды, так как истек установленный срок их взыскания и отсутствует соответствующий судебный акт, включая определение об отказе в восстановлении срока подачи заявления в суд о взыскании долгов, фонды признают безнадежными и списывают суммы недоимки, согласно Постановлению Правления ПФ РФ от 12.02.2018 № 49п, Приказу ФСС РФ от 06.02.2018 № 35. Для индивидуальных предпринимателей в рамках амнистии безнадежными и списанными станут недоимки и пени, а также штрафы, появившиеся на 01.01.2015 года, причем это списание коснется и тех, кто утратил статус индивидуального предпринимателя до принятия такого решения. Не будут амнистированы: налог на добычу полезных ископаемых, акцизы, платежи за перемещение товаров за российские границы. Решение о налоговых списаниях для индивидуальных предпринимателей принимается во многом аналогично списанию для физлиц – налоговая служба принимает его автоматически по месту регистрации предпринимателя, с указанием тех же данных, что и для физлиц, ИНН должен быть предпринимательским. С 29.01.2018 вступила в силу ст. 11 ФЗ от 28.12.2017 № 436, по которой списываются безнадежные недоимки по страховым взносам в российские государственные внебюджетные фонды за отчетное время до 01.01.2017.

Величину недоимки вычисляют по п. 11 ст. 14ФЗ от 24.07.2009№212. Как правило, пассив по пеням и штрафам есть у частнопрактикующих на законных основаниях индивидуальных предпринимателей, адвокатов, нотариусов и т. д., а также у тех, кто к моменту списания не имеет такого статуса (имеются в виду страховые взносы, которые индивидуальный предприниматель уплатил за себя в Пенсионный фонд и не предоставил отчетность, только в размере, определенном по формуле: 8 МРОТ (на начало финансового года, за который уплачиваются взносы $\times 26 \% \times 12$). Помимо непредставления отчетности и расчета размера таких взносов, для списания долгов необходимо, чтобы обязательства не были погашены либо взысканы. Полагаем, большей частью это будут люди, которые только зарегистрировали свою деятельность как индивидуальные предприниматели, но не осуществляли после регистрации предпринимательские операции, а также те, чей предпринимательский статус прекращен. Индивидуальные предприниматели с задолженностью по страховым взносам за себя, которые предоставляли необходимую налоговую отчетность, не могут ее амнистировать. Работа по списанию задолженности проводится налоговыми органами в несколько этапов. По данным на 01.03.2018 основная работа по списанию задолженности физических лиц по имущественным налогам и задолженности индивидуальных предпринимателей по налогам, связанным с осуществлением предпринимательской деятельности завершена. Полагаем, что, изучив налоговые амнистии нашей страны, можно представить их в форме таблицы с краткими характерными чертами для каждой.

Таблица 3.1 - Свойства налоговой амнистии 1993 года

Структурные составляющие	Характеристика
Плательщики	-Предприятия, учреждения и организации; -Индивидуальные предприниматели.
Объект обложения	Все налоговые платежи, не зачисленные плательщиками всех видов налогов
Платежная база	Полный объем подлежащих уплате налоговых платежей, включающий сокрытый или заниженный доход (прибыль) и суммы налогов за иные сокрытые или неучтенные объекты налогообложения, и налоговых платежей за 1993 и

	предшествующие годы в бюджеты соответствующих уровней или во внебюджетные фонды
Платежный период	07.10.1993 - 30 ноября 1993 г. (29 дней)
Ставка платежа	от 6 до 15 % (в зависимости от объекта налогообложения)
Порядок исчисления платежа	На основании объявленных сумм неуплаченных налогов и налоговых платежей предприятия, учреждения и организации, а также физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, вносят соответствующие поправки и изменения в бухгалтерский учет и отражают их в отчетности за 1993 год, а налоговые органы на эти суммы увеличивают по годовым расчетам начисленные суммы налогов и налоговых платежей.

Таблица 3.2 - Свойства налоговой амнистии 2007 года

Структурные составляющие	Характеристика
Плательщики	Физические лица
Объект обложения	Доходы физических лиц, полученные до 2006 года
Платежная база	Сумма доходов физических лиц, с которых ранее не были уплачены полагающиеся налоги
Платежный период	С 1 марта 2007 г. до 1 января 2008 г.
Ставка	13 %
Порядок исчисления платежа	На основе суммы доходов физического лица, с которых ранее не были уплачены полагающиеся налоги, и ставки декларационного платежа.

Таблица 3.3 - Свойства налоговой амнистии 2015 года

Структурные составляющие	Характеристика
Плательщики	Физические лица
Объект обложения	плательщиков, открытые банковские счета и контролируемые ими иностранные компании
Платежная база	Информация об источниках приобретения (способах формирования источников приобретения) объектов имущества, указанных в декларации, источниках денежных средств, зачисленных на счета (вклады), указанные в декларации, а также представить документы, подтверждающие права декларанта и (или) номинального владельца в отношении объектов имущества, указанных в декларации.
Платежный период	С 1 июля по 31 декабря 2015 г
Порядок исчисления платежа	Подлежат раскрытию счета всех компаний (как российских, так и зарубежных), в которых доля прямого и (или) косвенного владения декларанта составляет более 25 процентов.

Таблица 3.4 - Свойства налоговой амнистии 2018 года

Структурные составляющие	Характеристика
Плательщики	Физические лица, Индивидуальные предприниматели
Объект обложения	- Имущественные налоги физических лиц (налог на имущество, земельный и транспортный налоги); - Налоговая задолженность индивидуальных предпринимателей и лиц, утративших такой статус (за исключением НДС, акцизов и налогов, связанных с перемещением товаров через границу Российской Федерации).
Платежная база	Недоимка, образовавшаяся до 1 января 2015 г. и до сих пор не погашенная, а также пени, начисленные на эту недоимку, и не уплаченные на момент, когда налоговики приняли решение о ее списании.
Платежный период	01.01.2018-01.03.2018
Порядок исчисления платежа	Решение о списании принимается налоговым органом по месту жительства физического лица (месту нахождения его имущества, транспортных средств), по месту учета индивидуального предпринимателя. Процедура списания задолженности будет проводиться налоговым органом самостоятельно и не требует обращения физического лица в налоговый орган.

Налоговая амнистия, будучи составной частью налоговой политики государства, направлена и на профилактику правонарушений в налоговой сфере. Одним из основных направлений налоговой политики нашей страны на сегодняшний день выступает главным образом вступление в конце 2017 года в глобальную систему CRS (Common Reporting Standard), т.е. систему стандартов автоматического обмена финансовой информацией для налоговых целей, разработка которых была начата в 2012 году. Это означает, что доходы россиян, проживающих и работающих за пределами страны, станут прозрачными для ФНС РФ. Очевидно, что каждое государство заинтересовано в увеличении налоговых поступлений в бюджет, в то время как каждое юридическое или физическое лицо заинтересовано в оптимизации налоговых отчислений. В вопросе взаимодействия со своими налоговыми резидентами США является своеобразным «законодателем мод». В связи с тем, что налоговая система этой страны довольно сложна, а ставки по налогам высоки, крупные компании, главным образом, представители IT-отрасли, выбирали юрисдикцию других стран, с более благоприятными налоговыми режимами. В 2010 году именно

для увеличения объема налоговых поступлений был принят закон, действие которого направлено на недопущение уклонения от уплаты налогов физических и юридических лиц, работающих и проживающих на территории других стран, получивший название FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act). Власти США стали активно заключать соглашения, по которым банковские структуры других стран обязались предоставлять информацию об операциях своих клиентов по запросу государственных органов США. Этот опыт был признан успешным и в дальнейшем послужил стимулом для Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) на разработку аналогичной системы. На сегодняшний день территориальный охват стран, готовых обмениваться финансовой информацией, выходит за пределы Европы.⁹⁵ Первый международный обмен информацией по системе CRS произошел в сентябре 2017 года, но тогда Россия не приняла в нем участие. С самого начала позиция России в этом вопросе была неактивной, но немного позже политика властей нашей страны изменилась, и первым шагом на этом пути стало принятие закона, согласно которому граждане, имеющие российское гражданство, но проживающие в других странах, должны были сообщать о движении денежных средств на банковских счетах. Подобные законодательные акты действуют и на территории других стран, но часто являются неэффективным, ведь рычагов воздействия на граждан у государства нет, а добровольно отчитываться люди не спешат.⁹⁶ Тогда российские власти приняли во внимание успешный опыт CRS, и в мае 2016 года ФНС России подписала Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене информации о финансовых счетах, присоединившись уже ко второй очереди стран, планирующих обмениваться информацией за 2017 год до конца июля 2018 года. В дальнейшем сбор информации в России за предыдущий год будет происходить раньше июля, ориентировочно до 31 мая. Федеральный закон от 27.11.2017 г. № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового

⁹⁵ Гусейнова Ж. Обменные заморочки // ЭЖ-Юрист. 2016. N 32. С. 8.

⁹⁶ Синецын А. Стандарт! Внимание! Марш! // Банковское обозрение. 2016. N 10. С. 32 - 33.

кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний» регламентирует порядок взаимодействия российских и иностранных уполномоченных органов при проведении налогового мониторинга и совместных налоговых проверок. В целях реализации положений НК РФ ФНС России утвердила перечень иностранных государств (территорий), с компетентными органами которых осуществляется автоматический обмен станowymi отчетами, куда вошли 49 государств и 2 территории, установленные приказом ФНС России от 30.05.2018 N ММВ-7-17/360@ - «Об утверждении Перечня государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией»⁹⁷. Летом 2018 года ФНС получила данные о российских налоговых резидентах из таких стран, как Кипр, Швейцария, Люксембург, Нидерланды, БВО (всего 73 юрисдикции). Таким образом, россияне, владеющие крупными активами в этих странах, станут известны российской налоговой службе. Подключение Российской Федерации к Многостороннему соглашению является самой значительной за последнее время инициативой, направленной на финансовый контроль юридических и физических лиц, проживающих и работающих за пределами страны. Глобальной целью системы является противодействие уходу от налогов резидентов через финансовые институты за пределами национальной юрисдикции. На сегодня Россия применяет соглашения о недопущении двойного налогообложения, заключенные с более чем 70 странами мира, которые также содержат статьи об обмене информацией. Отличие CRS от старых договоренностей в том, что в основе этой системы лежит принцип автоматического обмена, и она включает в себя локальные финансовые организации - банки, брокеры, депозитарии, страховые и другие компании, за исключением правительственных учреждений, международных организаций, центральных банков, государственных пенсионных фондов и

⁹⁷ Приказ ФНС России от 30.05.2018 N ММВ-7-14/361@ "О внесении изменений в приложение к приказу Федеральной налоговой службы от 29 декабря 2016 года N ММВ-7-14/729@" Консультант Плюс: Новое в российском законодательстве с 23 апреля по 20 июля 2018 года.

прочих юридических лиц, имеющих низкий уровень риска быть использованными в целях уклонения от уплаты налогов. В декабре 2017 года ФНС России открыла на официальном сайте раздел где публикуются не только разрабатываемые проекты документов, но и ответы на часто задаваемые вопросы налогоплательщиков. Финансовые организации обязаны идентифицировать налоговых резидентов, а также лиц без статуса налогового резидента, и предоставить ФНС перечень определенных законом сведений. Используя личный кабинет на сайте ФНС организации должны прислать данные по налоговым резидентам всех стран мира, независимо от того, присоединились эти государства к CRS или нет, а дальше ФНС сама выделит ту информацию, которой обменяется в рамках международных соглашений CRS. В перечень сведений входят: имя, адрес, юрисдикция налогового резидентства, дата и место рождения, баланс счета на конец года, проценты по вкладу, суммы купонного дохода по облигациям, дивидендов по акциям, доходов от продажи финансовых инструментов и некоторые другие данные. Автоматический обмен может стать одним из альтернативных источников информации, посредством которого налоговые органы РФ смогут устанавливать наличие у налогового резидента РФ незадекларированного счёта в иностранном банке или незадекларированной контролируемой иностранной компании, а также получения дохода, подлежащего обложению налогом. Все эти вновь выявленные обстоятельства будут являться правонарушением и могут повлечь меры налоговой (ст. 119, 122, 129.5, 129.6 НК РФ), административной (ст. 15.25 КоАП) или уголовной (ст. 198, 199 УК РФ) ответственности.⁹⁸ Если гражданин России своевременно не отчитался об открытом счете в зарубежном банке или совершал незаконные валютные операции, ФНС об этом узнает от партнера в рамках обмена и будет вправе применить штрафы (75-100% от суммы), а также другие меры воздействия, предусмотренные российским валютным и налоговым законодательством, вплоть до уголовной ответственности при

⁹⁸ Бацьлева И.А. Налоговое резидентство физических лиц: критерии и условия. М.: Редакция "Российской газеты", 2017. № 24. - С. 122-127.

крупном размере неуплаты налогов. Налоговым кодексом РФ также предусмотрены штрафы для организаций финансового рынка, которые в рамках CRS обязаны отчитаться о своих клиентах. Если такая организация не направит вовремя информацию, не включит в отчет какие-либо данные из перечня обязательных или неверно определит налоговое резидентство клиентов, она должна будет выплатить штраф в размере от 50 000 до 500 000 рублей за каждого клиента или за каждый выявленный факт нарушения. Известно, что в ближайшее время – вплоть до конца 2019 года – финансовым организациям дадут время подготовиться и усовершенствовать систему отчетности, в связи с этим штрафы пока применяться не будут. Международный обмен налоговой информацией в 2018 - 2019 гг. приведет к настоящей революции, когда финансовые институты – в первую очередь банки – фактически станут информаторами налоговых инспекций. Учитывая вышесказанное, уже можно сказать, что мир становится полностью прозрачным. Если кто-то захочет по-прежнему не платить налоги, сделать это, скорее всего уже не представится возможным, причем готовиться к новой «налоговой реальности» нужно уже сегодня. Под проверку подпадут не только последние сведения, но также и прошлые налоговые периоды, т.е. в 2018 или 2019 г. по автоматическому налоговому обмену российский налоговый орган получит информацию о российском налогоплательщике за 2016 г, а по уголовно наказуемым нарушениям - даже за 2012 г. Мы движемся к тому, что налогоплательщики будут понимать необходимость прийти в налоговую инспекцию еще до того, как она по информационному обмену получит все данные, и сообщить о совершаемых транзакциях, имеющихся активах, и фактически получаемых доходах. Это новый правильный способ взаимодействия с налоговой инспекцией, можно сказать способ будущего, мы идем туда, куда уже пришли американцы и европейцы.

Конечно же, поступление в бюджет государств своевременных налоговых платежей не сравнится с показателями поступлений при реализации налоговых амнистий, проводимых для добровольного декларирования имущества и счетов

(вкладов) в зарубежных банках, и международный обмен информацией поможет совершить переворот «офшорной страницы» и выйти в прозрачную для государства область контроля.

Анализ мирового опыта налоговых амнистий свидетельствует о том, что положительный эффект подобных акций возможен лишь в единичных случаях их проведения, но никак не при регулярном характере амнистии. Полагаем, спорным представляется мнение И.А. Николаева, в необходимости регулярности налоговых амнистий в России⁹⁹, так как для поддержания уровня налоговой дисциплины в любом государстве оптимально ее разовое либо крайне редкое проведение, не представляющее возможности предвидеть периоды амнистирования и его объекты. Частое проведение налоговой амнистии, несомненно, усугубляет ситуацию с неуплатой налогов, главным образом сказывающуюся на психологическом восприятии населения. Регулярная налоговая амнистия закрепит в сознании недобросовестных плательщиков, что можно спокойно вести теневой бизнес, не исполнять обязанность по уплате налогов, а потом государство тебе все простит за уплату каких-либо 5%. Очевиден вопрос – как должны себя чувствовать граждане, которые всю жизнь отдавали больше половины зарплаты для уплаты налогов при таком развитии событий? Министерство финансов РФ также разъясняет, что регулярное проведение налоговой амнистии в конечном итоге обеспечит неравные условия для налогоплательщиков, исполняющих обязанность по уплате налогов добросовестно и налогоплательщиков, уклоняющихся от исполнения такой обязанности¹⁰⁰.

Отсутствие на сегодняшний день четкого законодательного механизма регулирования мероприятий налоговой амнистии препятствует развитию данной сферы в сегменте налогового и финансового права. Возникает оправданная необходимость строго установленной правовой регламентации явления налоговой амнистии, предпосылок ее проведения и формированию

⁹⁹ Николаев И.А. Налоговая амнистия: итоги // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2008. № 3. С.11-19.

¹⁰⁰ Письмо Минфина России от 8 ноября 2012 г. № 03-01-11/5-319. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.08.2018).

конечной цели, которая будет достигнута. Исходя из сравнительного правового анализа нормативно-правовых основ сферы налогообложения в нашей стране и исследование неоднократных попыток проведения налоговых амнистий, полагаем, налоговую амнистию, целесообразно рассматривать как мероприятие, действие которого направлено на обеспечение исполнения налогоплательщиками их обязанности по уплате налога. В тоже время данная категория несет в себе исключительные признаки и предпосылки применения, что несомненно расширяет обозначенные границы реализации налоговой амнистии. Полагаем, с налогово-правовой точки зрения, понятие налоговой амнистии целесообразно трактовать как основание освобождения от налоговой ответственности. В целях ее правовой регламентации и установлению правовых основ института налоговой амнистии, а также развитию данных категорий с учетом неизбежных изменений экономической сферы государства, считаем необходимым внести в ст. 109 НК РФ «Обстоятельства, исключаящие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения» еще один пункт: 5) налоговая амнистия. Безусловно, важно нормативно закрепить и порядок принятия акта налоговой амнистии, а, следовательно, необходимо главу 15 НК РФ дополнить статьей 109.1 следующего содержания:

«Статья 109.1. Налоговая амнистия»

«1. Налоговая амнистия объявляется Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации в отношении установленной категории лиц, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность по уплате налога.

Перечень лиц, подлежащих освобождению от ответственности, предусмотренной за совершение налоговых правонарушений содержится в Акте о налоговой амнистии.

Подводя итог широкого мирового и отечественного опыта проведения налоговых амнистий, их положительных и отрицательных черт, можно с уверенностью сказать, что главной мерой в данном направлении должны

выступать гарантии поощрительного характера в отношении законопослушных налогоплательщиков. Рационально было бы даже ввести для таких лиц специальные льготы в виде налоговых вычетов или иных поощрений при последующей оплате ими налогов. Успех налоговой амнистии во многом предопределен и гарантией неразглашения сведений о налогоплательщике, защитой информации, являющейся конфиденциальной.

Для четкого разграничения обязанностей и ответственности специалистов, задействованных в области подготовки и проведения налоговых амнистий целесообразно сформировать временно действующий орган, который может быть назван, например, Отдел регулирования вопросов налоговой амнистии или Отдел контроля за проведением налоговой амнистии, в функции которого будет входить проведение амнистирования и оперативное решение возникающих вопросов. Необходимо ввести в состав такого подразделения представителей юридической и экономической профессии для повышения доверительного отношения налогоплательщиков к проводимому мероприятию, а также установить их ответственность за разглашение конфиденциальных сведений при выполнении своих обязанностей. При планировании мероприятий налоговой амнистии важно учитывать социальные условия общества и его готовность к восприятию таких мероприятий, что невозможно без повышения уровня правосознания граждан.

Необходимо обратить внимание и на вопросы информационного обеспечения, поскольку именно используя всевозможные средства массовой информации, онлайн-консультации, подготовку общества к предпринимаемым мерам можно довести до граждан все условия проведения амнистирования и побудить мотив принять участие в проводимом мероприятии налоговой амнистии.

Заключение

В рамках проведенного исследования, исходя из поставленных целей и задач, автором было проанализировано понятие налоговой амнистии, история возникновения и развития данного явления, выявлено его место и роль в системе налогового законодательства, определена нормативно-правовая основа реализации на различных этапах развития общества и экономики государства. Также автором сформулированы основные теоретические выводы и предложены конкретные направления совершенствования действующей системы налогообложения. Правовая политика преобладающего большинства развитых стран мира включает одно из приоритетных направлений на сегодня - построения системы законодательства на принципах равенства каждого гражданина перед законом. В обеспечении прав и свобод человека заключен гуманистический принцип конституционного строя нашей страны. Одним из проявлений милосердия государства выступает такое явление как амнистия, заключающая в себе снятие ответственности, уменьшение доли наказания или исключение его последствий.

Основываясь на системном подходе автором дано понятие налоговой амнистии: налоговая амнистия может быть определена как государственно-правовой акт, регулирующий отношения, связанные с неисполнением лицами в установленном законодательством порядке обязанности по уплате налогов, которым гарантируется освобождение от налоговой ответственности, при условии, что данные лица добровольно и в полном объеме внесут в бюджетную систему Российской Федерации все имеющиеся недоимки по налогам».

Выделено понятие института налоговой амнистии в системе

законодательства РФ и в системе финансового права, характеризующегося как совокупность нормативных предписаний, направленных на регулирование финансовых общественных отношений в области налогообложения. Налоговая амнистия в системе российского законодательства представляет собой межотраслевой институт, заключающий в себе правовые акты конституционного, финансового и других отраслей законодательства.

Определены характеристики норм налоговой амнистии: данные амнистии носят общеобязательный характер, имеют формальную определенность, обеспечиваются принудительными мерами государства, устанавливают и регулируют права и обязанности участников налоговых правоотношений.

Значительное внимание в научной работе было отведено налогово-правовой характеристике правового акта об объявлении налоговой амнистии, это связано с тем, что его формирование дает начало существованию и иных актов, принимаемых при реализации налоговой амнистии. В целях правовой регламентации и установлению правовых основ института налоговой амнистии, а также развитию данных категорий с учетом неизбежных изменений экономической сферы государства, считаем необходимым внести в ст. 109 НК РФ «Обстоятельства, исключющие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения» еще один пункт: 5) налоговая амнистия. Безусловно, важно нормативно закрепить и порядок принятия акта налоговой амнистии, а, следовательно, необходимо главу 15 НК РФ дополнить статьей 109.1:

«Статья 109.1. Налоговая амнистия»:

«1. Налоговая амнистия объявляется Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации в отношении установленной категории лиц, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность по уплате налога.

2. Перечень лиц, подлежащих освобождению от ответственности, предусмотренной за совершение налоговых правонарушений содержится в Акте о налоговой амнистии.

Автором сформированы предпосылки и механизм проведения налоговой амнистии в Российской Федерации. Для поддержания уровня налоговой дисциплины в любом государстве оптимально ее разовое либо крайне редкое проведение, не представляющее возможности предвидеть периоды амнистирования и его объекты.

Предложена организация четкого разграничения обязанностей и ответственности специалистов, задействованных в области подготовки и проведения налоговых амнистий целесообразно сформировать временно действующий орган - к примеру - Отдел регулирования вопросов налоговой амнистии или Отдел контроля за проведением налоговой амнистии, в функции которого будет входить проведение амнистирования и оперативное решение возникающих вопросов. Необходимо ввести в состав такого подразделения представителей юридической и экономической профессии для повышения доверительного отношения налогоплательщиков к проводимому мероприятию, а также установить их ответственность за разглашение конфиденциальных сведений при выполнении своих обязанностей.

При планировании мероприятий налоговой амнистии важно учитывать социальные условия общества и его готовность к восприятию таких мероприятий, что невозможно без повышения уровня правосознания граждан. Необходимо обратить внимание и на рекламную кампанию, поскольку именно используя всевозможные средства массовой информации, онлайн-консультации, подготовку общества к предпринимаемым мерам можно довести до граждан все условия проведения амнистирования и побудить мотив принять участие. В отношении законопослушных налогоплательщиков, считаем необходимым ввести для таких лиц специальные льготы в виде налоговых вычетов или иных поощрений при последующей оплате ими налогов. Для успеха будущих налоговых амнистий необходима также и гарантия неразглашения сведений о налогоплательщике, защита информации, являющейся конфиденциальной.

Список используемой литературы:

Нормативные акты:

1. Всеобщая декларация прав человека: принята Генеральной Ассамблеей ООН 10 декабря 1948 г. // Российская газета. - 1995. - 5 апреля.
2. Конституция Российской Федерации от 25 декабря 1993 г.: принята всенародным голосованием (с изм. от 21 июля 2014 г., № 11-ФКЗ) // СЗ РФ. - 2009. - № 4, ст. 445; 2014. - № 31, ст. 4398.
3. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // Российская газета. - 2002. - 27 июля.
4. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ // СЗ РФ. - 2002. - № 46, ст. 4532.
5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // СЗ РФ. - 2002. - № 1, ч. 1, ст. 1.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. - 1998. - № 31, ст. 3824.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // СЗ РФ. - 2000. - № 32, ст. 3340.
8. Федеральный закон от 21 ноября 2011 г. № 330-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] (с изм. от 28 июля 2012 г., № 130-ФЗ) // СЗ РФ. - 2011. - № 48, ст. 6731 ; 2012. - № 31, ст. 4319.
9. Федеральный закон от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. - 2010. - № 1, ст. 4; 2011. - № 7, ст. 900.
10. Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» // СЗ РФ. - 2007. - № 1, ч. 1, ст. 32.

11. Федеральный закон от 02.12.1990 N 395-1(ред. от 29.07.2018) "О банках и банковской деятельности" опубликован на Официальном интернет-портале правовой информации [Http://www.Pravo.gov.ru](http://www.Pravo.gov.ru) - 30.07.2018).
12. Федеральный закон от 28.12.2017 N 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» Официальный интернет-портал правовой информации [Http://www.Pravo.gov.ru](http://www.Pravo.gov.ru), 29.12.2017, "Российская газета" (специальный выпуск), N 297с, 31.12.2017, "Собрание законодательства РФ", 01.01.2018, N 1 (Часть I), ст. 20
13. Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 2 июля 2013 г. № 2559-6 ГД «Об объявлении амнистии» // Российская газета. - 2013. - 4 июля.
14. Указ Президента РФ от 18 мая 2009 г. № 557 «Об утверждении перечня должностей федеральной государственной службы, при назначении на которые граждане и при замещении которых федеральные государственные служащие обязаны представлять сведения о своих доходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера, а также сведения о доходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера своих супруги (супруга) и несовершеннолетних детей» // СЗ РФ. - 2009. - № 21, ст. 2542.
15. Указ Президента РФ от 4 августа 1997 г. № 822 «Об изменении нарицательной стоимости российских денежных знаков и масштаба цен» // СЗ РФ. - 1997. - № 32, ст. 3752.
16. Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 22 января 1998 г. № 2134-II ГД «О Регламенте Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации» // СЗ РФ. - 1998. - № 7, ст. 801.
17. Постановление Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» // СЗ РФ. - 2004. - № 31,

ст. 3258.

18. Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // СЗ РФ. - 2004. - № 40, ст. 3961.

19. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 12 декабря 2013 г. «Послание Президента РФ Владимира Путина Федеральному Собранию» // Российская газета. - 2013. - 13 декабря.

Правовые акты, утратившие силу:

20. Декрет СНК от 24 ноября 1917 г. «О взимании прямых налогов» [Текст] // СУ РСФСР. – 1917. – № 5, ст. 71.

21. Декрет ВЦИК и СНК от 28 октября 1918 г. «О единовременном чрезвычайном десятимиллиардном революционном налоге» [Текст] // СУ РСФСР. – 1918. – № 80, ст. 841.

Учебная и научная литература:

22. Акимова Е.В. «Налоговые льготы» (3-е издание, переработанное и дополненное) под ред. Т.В. Гороховой ("Гросс Медиа", "РОСБУХ", 2016). – 546 с.

23. Амнистия капиталов: зарубежный опыт и российские перспективы /Кричевский Н.А.// "Финансы", 2006, N 9. – 166 с.

24. Бакаева, О. Ю. Налоговая составляющая евразийской интеграции / О. Ю. Бакаева // Налоги. – 2015. – № 2. – С. 3-5.

25. Бацылева И.А. Налоговое резидентство физических лиц: критерии и условия. М.: Редакция "Российской газеты", 2017. № 24. - 144 с.

26. Браун Г. Поддерживая глобальный рост // Недвижимость и инвестиции. Правовое регулирование. 2009. № 4 (41). – 116 с.

27. Винницкий Д.В. Налоговое право: Учебник для бакалавров. М., 2013. – 360 с.

28. Воробьев Ю.Ф. Налоги: история, теория, практика под общ. ред. М.В. Конотопова. — М.: Изд. «Палеотип». – 2006. – 176 с.

29. Гриценко В.В. О соотношении понятий «налоговое право» и «правовой институт» //Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. – 2006. – № 1. – 81 с.
30. Гришко А.Я., Потапов А.М.// Амнистия. Помилование. Судимость - М.: Логос, 2009. - 272 с.
31. Гусейнова Ж. Обменные заморочки // ЭЖ-Юрист. 2016. N 32. – 112 с.
32. Зарипов В.М. Налоговая амнистия в вопросах и ответах // Налоговед. 2007. № 12. – 86 с.
33. Исаев И.А.- История государства и права России / Учебник для юридических вузов. Изд. 3-е перераб. и доп. — М.: Юристъ, 1996. - 544 с.
34. Капинус Н.И., Телегина Т.В. Уголовно-процессуальные и экономические аспекты амнистии капиталов // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. N 11. – 126 с.
35. Кашин В.А., Чукарин Д.К. /Трансфертное ценообразование в РФ: проблемы регулирования и альтернативные варианты налогового контроля // Финансы. 2015. N 9. – 98 с.
36. Кобзарь-Фролова М.Н., Богданов Д.В. Институт защиты прав и законных интересов налогоплательщика как феномен налогового права // Финансовое право. 2016. N 2. – 26 с.
37. Князев Ю. Между рынком и государственным регулированием // Общество и экономика. 2014. № 9. - 98 с.
38. Конин Н.М. Административное право России: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2009. - 402 с.
39. Копина А.А. Новая «налоговая амнистия» или основание для списания налоговой задолженности? //Налоги, 2017, N 24. - 124 с.
40. Корягин Д.Е. Изменения в законодательстве стран - членов ОЭСР и их влияние на тенденции международного налогового планирования // Налоговый вестник. 2009. N 11. – 119 с.
41. Матвеева П.А. «Льготы и поощрения в налоговом законодательстве». //Налоги, 2017, N 15. – 124 с.

42. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: Учебник. М.: Юристъ, 2004. – 512 с.
43. Никитина, А. Д. Первая в мировой истории налоговая амнистия. Указ о «справедливости» (misarum) царя Аммицадуки и его влияние на частноправовые документы в Вавилонии первой половины II тыс. до н.э. / А. Д. Никитина // История государства и права. – 2011. – № 11. – 144 с.
44. Николаев И.А. Налоговая амнистия: итоги // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2008. № 3. – 109 с.
45. Николаева Е.С. Списание недоимки, образовавшейся в результате неправомерных действий налогоплательщика в рамках налоговой амнистии // Российская юстиция, 2015. - N 3. – 114 с.
46. Овсянников С.В. Конституционно-правовые основы налоговых отношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб, 2001. – 44 с.
47. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. / Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. – 4-е издание, дополненное. – Москва: А ТЕМП, 2007. – 944 с.
48. Осмоловская Н.В. Амнистия и помилование как средства корректирования карательной политики государства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2006. – 36 с.
49. Основы налогового права: Учеб. пособ. / Под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков, 2003. – 362 с.
50. Павлов П.В. Деофшоризация экономики: мифы и реальность // Национальная безопасность / nota bene 2015. N 1. - 118 с.
51. Паскачев А.Б. Международный опыт налоговой амнистии // Налоговая политика и практика. 2005. N 8. – 112 с.
52. Покачалова Е.В., Белова Т.А. Налоговая амнистия в системе финансово-правовых понятий и институтов // Налоги. 2015. N 2. – 96 с.
53. Разгулин С.В. О налоговой амнистии / «Налоговый вестник». - 2003, N1. – 126 с.

54. Рыманов А.Ю. Налоговая амнистия: замысел и результаты // Финансы. 2008. № 4. – 119 с.
55. Сеницын А. Стандарт! Внимание! Марш! // Банковское обозрение. 2016. N 10. – 134 с.
56. Соловьев И.Н. Налоговая амнистия: учебное пособие. М., 2009. – 158 с.
57. Соловьев, И. Н. Механизмы амнистирования в различных сферах экономики и налогообложения (налоговая амнистия) – М.: Проспект, 2012. – 84 с.
58. Теория государства и права: Учебник /Под ред. В.Я. Кикотя, В.В. Лазарева. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2008. – 520 с.
59. Толковый словарь русского языка: В 4 т./ Под ред. Проф. Д. Ушакова. - М.: ТЕРРА- Книжный клуб, 2007. - 752 с.
60. Тютюрюков Н.Н., Тернопольская Г.Б., Тютюрюков В.Н. Налоговые льготы и преференции: цель - одна, а механизм - разный // Налоговая политика и практика. 2009. N 10. – 109 с.
61. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. — Ф59 5е изд., перераб. и доп. — М.: Норма: ИНФРА М, 2012. – 752 с.
62. Финансовое право и политика: соотношение и взаимодействие. М. / Ю. Л. Смирникова; под ред. Е. Ю. Грачевой; Федеральное гос. бюджетное образовательное учреждение высш. проф. образования "Российская правовая акад. М-ва юстиции Российской Федерации". - Москва: РПА Минюста России, 2011. - 109 с.
63. Шарапова О.А. Налоговая амнистия: сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему // Реформы и право. 2008. № 1. – 112 с.
64. Шульга И. Опыт налоговой амнистии в Казахстане // Общество и экономика. 2002. N 6. – 98 с.
65. Экономический анализ налоговых преступлений Рыманов А.Ю., Карманская Н.Д.// Налоги и налогообложение» 2011, N 6. – 114 с.

66. Энциклопедический словарь / под ред. проф. И. Е. Андреевского; издатели: Ф. А. Брокгауз (Лейпциг), И. А. Ефрон (С.-Петербург). – Том II / - СПб. 1890–1907. – 950 с.
67. Ясин Е.Г. Новая эпоха – старые тревоги: Экономическая политика 2004. - 456 с.

Источники на иностранном языке:

68. «Unità di Informazione Finanziaria's Annual RePort 2015 [Электронный ресурс] // FIU Italy Official web-site-URL: [Http://uif.bancaditalia.it/Pubblicazioni/raPPorto-annuale/2016/Annual_RePort_2015_8.Pdf?language_id=1](http://uif.bancaditalia.it/Pubblicazioni/raPPorto-annuale/2016/Annual_RePort_2015_8.Pdf?language_id=1) (дата обращения: 07.12.2018)
69. «The Role of the Financial Information Unit (FIU) [Электронный ресурс] // - URL: [Https://uif.bancaditalia.it/sistema-antiriciclaggio/uif_italia/index.html?com.dotmarketing.htmlpage.language=1](https://uif.bancaditalia.it/sistema-antiriciclaggio/uif_italia/index.html?com.dotmarketing.htmlpage.language=1) (дата обращения: 07.12.2018)
70. «FATF Mutual Evaluation RePort. Anti-money laundering and counter-terrorist financing measures Italy 2016 [Электронный ресурс] // FATF official web-site. – URL: [Http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/rePorts/mer4/MER-Italy-2016.Pdf](http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/rePorts/mer4/MER-Italy-2016.Pdf) (дата обращения: 07.12.2018)
71. Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 22. Dezember 2011 (BGBl. I S. 3044) geändert worden ist («Налоговый кодекс Германии с изменениями, внесенными 1 октября 2002 года (BGBl. I стр. 3866; 2003 I стр. 61), последняя статья 5 Закона от 22 декабря 2011 г. (BGBl. I стр. 3044)) [Электронный ресурс]. - URL: [Http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrech/ao1977/gesamt.Pdf](http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrech/ao1977/gesamt.Pdf) (дата обращения: 07.08.2018).
72. Gesetz zur Förderung der Steuererlichkeit vom 23.12.2003 (Закон «О поощрении чистосердечного признания налогов» от 23.12.2003 г.) [Электронный ресурс]. - URL:

KontenabmfverfaHren/Vorschriften/gesetz_zur_Foerderung_der_SteuereHrlicHKe
it. Html? nn=23426 (дата обращения: 07.08.2018).

Электронные ресурсы:

73. Андреев А.Р. Российская государственность в терминах. IX - начало XX века. М., 2001. URL: [Http://russianstatehood.academic.ru](http://russianstatehood.academic.ru). (дата обращения 10.06.2018).

74. Налоговый кодекс Российской Федерации - Электрон. текстовые данные. Электронно-библиотечная система IPRbooks, 2016.- 1069 с. URL: [Http://www.iprbooks.ru/1250](http://www.iprbooks.ru/1250).- ЭБС «IPRbooks». (дата обращения 10.06.2018).

75. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая с комментариями: текст с изменениями и дополнениями на 1 мая 2013 г./ - Электрон. текстовые данные. Электронно-библиотечная система IPRbooks, 2016, М.: Эксмо, 2013.- 1056 с.- URL: [Http://www.iprbooks.ru/21394](http://www.iprbooks.ru/21394).- ЭБС «IPRbooks». (дата обращения 10.06.2018).

76. Павленков Ф. Словарь иностранных слов, вошедших в русский язык. СПб., 1907. URL: [Http://dic.academic.ru](http://dic.academic.ru). (дата обращения 10.12.2016).

77. Синельников-Мурылев С., Титов С., Анисимова Л. Государственные финансы в 1993 году. URL: [Http://www.budgetrf.ru](http://www.budgetrf.ru). (дата обращения 10.12.2018).

Судебная практика:

78. Постановление Конституционного суда РФ от 5 июля 2001 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности Постановления Государственной Думы от 28 июня 2000 года № 492-III ГД «О внесении изменения в Постановление Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации «Об объявлении амнистии в связи с 55-летием Победы в Великой Отечественной войне 1941-1945 годов» в связи с запросом Советского районного суда города Челябинска и жалобами ряда граждан» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 6.

76. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. // СПС «Консультант Плюс».

79. Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 9 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 1999. 6 июля.