Белова Татьяна Александровна. Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.04 / Белова Татьяна Александровна;[Место защиты: Саратовская государственная юридическая академия].- Саратов, 2015.- 207 с.

**Содержание к диссертации**

Введение

**ГЛАВА 1. Теоретико-правовые основы налоговой амнистии 17**

1.1. Понятие налоговой амнистии и ее правовая природа 17

1.2. Институт налоговой амнистии в системе налогового, финансового права и российского законодательства 36

1.3. Соотношение налоговой амнистии с иными видами экономических амнистий 49

1.4. Генезис нормативно-правовых основ налоговой амнистии в Российской Федерации 61

**ГЛАВА 2. Налогово-правовая характеристика института налоговой амнистии и основные направления его развития 84**

2.1. Правовая форма налоговой амнистии 84

2.1.1. Институт налоговой амнистии: особенности правовой формы выражения 84

2.2.1. Акт об объявлении налоговой амнистии: налогово-правовая характеристика, предпосылки и условия его принятия 93

2.2. Финансово-правовой статус субъектов правоотношений, возникающих при объявлении и реализации налоговой амнистии 113

2.3. Основные черты правовой регламентации налоговой амнистии в зарубежных государствах 132

2.4. Перспективы развития института налоговой амнистии 147

Заключение 166

Библиографический список

## Институт налоговой амнистии в системе налогового, финансового права и российского законодательства

Анализ российского законодательства позволяет констатировать, что понятие «амнистия» также закреплено Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (с изм. от 8 марта 2015 г.)1 (далее по тексту – КоАП РФ). В частности, в ст. 24.5 и 31.7 КоАП РФ амнистия определяется как обстоятельство, исключающее производство по делу об административном правонарушении, и обстоятельство, прекращающее исполнение постановления о назначении административного наказания.

Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации (с изм. от 8 марта 2015 г.)2 (далее по тексту – УПК РФ) предусматривает амнистию как основание прекращения уголовного преследования (ст. 27), как факт, исключающий право на реабилитацию (ст. 133), как основание для вынесения обвинительного приговора с назначением наказания и освобождения от его отбывания (ст. 302), как основание для признания обстоятельства вновь открывшимся (ст. 413). Кроме того, УПК РФ в ст. 472 регулирует порядок исполнения приговора суда иностранного государства в случае издания акта об амнистии.

Рассматриваемое понятие получило нормативное закрепление и в положениях Уголовно-исполнительного кодекса Российской Федерации (с изм. от 8 марта 2015 г.) 3 (далее по тексту – УИК РФ). Так, из содержания ст. 7 указанного источника следует, что акт об амнистии является юридическим основанием для исполнения наказаний и применения иных мер уголовно-правового характера. Положения ст. 172 УИК РФ конкретизируют амнистию как основание освобождения от отбывания наказания. Также ст. 175 Кодекса регламентируется, что порядок применения амнистии определяется органом, издавшим данный акт.

В ряде подзаконных нормативных актов понятие «амнистия» используется в сочетании – «экологическая амнистия» и «налоговая амнистия». Так, в правовая природа и проблемы применения в современной России // Уголовно-исполнительная система: право, экономика, управление. 2012. № 3. С. 23.

Распоряжении Правительства РФ от 5 сентября 2011 г. № 1538-р «Об утверждении Стратегии социально-экономического развития Южного федерального округа до 2020 года» (с изм. от 26 декабря 2014 г.)1 используется термин «экологическая амнистия», определяемый как неприменение штрафных санкций за превышение установленных экологических норм в течение установленного периода при реальном инвестировании в природоохранные мероприятия.

Указом Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году»2 получило нормативное закрепление понятие «налоговая амнистия». Однако его определение в названном акте отсутствует, законодателем лишь раскрывается его суть как освобождение от применения санкций, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации лиц, которые до 30 ноября 1993 г. объявили о своих неуплаченных налогах и налоговых платежах за 1993 г. и предшествовавшие годы и внесли их в тот же срок в республиканский бюджет Российской Федерации в полном объеме.

Также понятие «налоговая амнистия» нормативно закреплено в качестве одного из требований к результатам освоения программы подготовки специалистов среднего звена углубленной подготовки в федеральном государственном образовательном стандарте среднего профессионального образования по специальности 38.02.01 Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям), утвержденном Приказом Министерства образования и науки Российской Федерации от 28 июля 2014 г. № 8323.

Таким образом, понятие «амнистия» регулируется целым рядом норм, которые содержатся в различных по характеру нормативных актах, что позволяет сделать вывод о существовании института амнистии одновременно в нескольких отраслях российского права.

Следует отметить, что анализ нормативных основ амнистии свидетельствует о ее существовании и в налоговом праве. Однако налоговое законодательство, несмотря на широкое использование в литературе термина «налоговая амнистия», до сих пор не содержит его определения. В связи с этим необходимо исследовать вопрос о понятии налоговой амнистии и ее правовой природе. В целях обеспечения полноты и логики исследования обозначенной проблемы видится логичным, в первую очередь, раскрыть содержание дефиниции «налоговая амнистия».

Значение термина «налоговая амнистия» содержится в словарях. Так, в Словаре-справочнике «Экономика и право» рассматриваемое понятие определяется как правовой акт, который объявляется в отношении «индивидуально неопределенного круга лиц, совершивших нарушение налогового законодательства и освобождаемых от применения санкций, если они в определенный временной срок объявят о своей задолженности и внесут в бюджет все налоговые платежи в полном объеме»2. Согласно Современному экономическому словарю налоговая амнистия представляет собой «освобождение от применения санкций за неуплату налогов и пеней по налоговой задолженности по отношению к лицам, которые признали задолженность и внесли долг в бюджет»1. Большой бухгалтерский словарь трактует налоговую амнистию как «освобождение лица, совершившего налоговое нарушение, от ответственности за это нарушение»2. Таким образом, смысловое наполнение термина «налоговая амнистия» в словарях сводится к освобождению от санкций лица, совершившего нарушение налогового законодательства, в случае добровольного заявления им о таком нарушении и его исправлении.

В науке финансового права в настоящее время четкое и однозначное определение налоговой амнистии отсутствует. Так, И.Н. Соловьев рассматривает 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»3. Л.М. Григорьев, В.М. Зарипов под налоговой амнистией понимают предложение со стороны государства неплательщикам налогов погасить недоимки в обмен на отмену наказания, которое могло бы быть наложено в случае выявления нарушений4.

## Генезис нормативно-правовых основ налоговой амнистии в Российской Федерации

Порядок проведения налоговой амнистии получил свое урегулирование в Письме Министерства финансов РФ № 03-04-08-01/7, Казначейства РФ № 42-7.1-15/5.2-69, Центрального Банка РФ № 20-Т от 20 февраля 2007 г. «О порядке применения отдельных положений Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами»1 (далее по тексту – Письмо). Так, сущность амнистии, проводимой Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами», заключалась в предоставлении ее субъектам права в период с 1 марта 2007 г. до 1 января 2008 г. самостоятельно исчислить и уплатить декларационный платеж, рассчитываемый на основании суммы доходов лица, с которых не были уплачены налоги (страховые взносы в государственные социальные внебюджетные фонды), и ставки 13 % вне зависимости от видов доходов и применявшихся к ним налоговых ставок. В расчетном документе обязательно в графе «Наименование платежа» указывалось – декларационный платеж. Сама процедура оплаты такого платежа на счета территориальных органов Федерального казначейства могла быть совершена через банк как в наличной, так и в безналичной форме.

Совершение декларационного платежа в соответствии с положениями ст. 2 Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» могло подтверждать тем самым исполнение следующих обязанностей: 1) уплата налога на доходы физических лиц; 2) представление налоговой декларации на доходы физических лиц либо иных обязательных при подаче такой декларации документов; Финансовая газета. 2007. 15 марта. 3) уплата единого социального налога (страховых взносов в государственные социальные внебюджетные фонды) с полученных доходов; 4) представление налоговой декларации (деклараций) по единому социальному налогу с полученных физическими лицами доходов и иных документов, представление которых являлось обязательным в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах при подаче такой декларации (деклараций).

К реализации основ проводимой налоговой амнистии были привлечены банки, под которыми в ст. 1 Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» законодатель понимает кредитные организации, имеющие выданное в порядке, установленном Федеральным законом «О банках и банковской деятельности» разрешение Банка России на привлечение во вклады денежных средств физических лиц и на открытие и ведение банковских счетов физических лиц.

В соответствии со ст. 2 Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» в обязанности банков было включено: 1) обеспечение открытости и доступности для любого заинтересованного физического лица сведений о реквизитах счетов территориальных органов Федерального казначейства, а также иных сведений, которые являются необходимыми для заполнения расчетных документов на перечисление декларационного платежа; 2) перечисление декларационного платежа в течение одного операционного дня, следующего за днем получения соответствующего поручения физического лица.

Одним из важнейших моментов проводимой в 2007 г. налоговой амнистии в отличие от амнистии 1993 г. явилась гарантия государством анонимности сведений о лицах, уплативших декларационный платеж. Так, в соответствии со ст. 4 Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» предусматривалось хранение расчетных документов, подтверждающих уплату декларационного платежа, только до 1 января 2012 г. и запрет на их истребование, передачу другим лицам и использование в качестве доказательства обвинения по уголовным делам и делам об административных нарушениях (за исключением двух случаев – запроса самого физического лица, осуществившего платеж и запроса правоохранительных органов для проверки подлинности предъявленного физическим лицом расчетного документа).

Таким образом, проведенная под названием «упрощенный порядок декларирования доходов» налоговая амнистия была уже более разработанной и продуманной по сравнению с амнистией 1993 г., что неизбежно ведет к необходимости оценки результатов амнистии 2007 г. и их сопоставления с итогами амнистии 1993 г.1

Так, согласно данным, оглашенным Федеральным казначейством РФ, в государственный бюджет за счет проведенной в 2007 г. амнистии поступило 3,7 млрд рублей2. Причем на первых этапах амнистии результаты были совершенно нерадостными: за 9 месяцев 2007 г. россиянами было перечислено всего 611,6 млн рублей. Однако в последний месяц – декабрь 2007 г. удалось собрать 3,1 млрд рублей, что составило 83,3 % от всей суммы. Анализ поступлений средств по субъектам показал, что лидером по сборам платежей оказался субъект Российской Федерации – город Москва (2,1 млрд рублей), второе место занял Чукотский автономный

## Акт об объявлении налоговой амнистии: налогово-правовая характеристика, предпосылки и условия его принятия

Из числа финансовых органов в проведении налоговой амнистии задействовано Министерство финансов РФ – федеральный орган исполнительной власти, который осуществляет функции по выработке государственной политики, нормативно-правовому регулированию в бюджетной, налоговой, валютной и иных сферах, а также координацию и контроль деятельности ФНС РФ, Федерального казначейства и Федеральной службы финансово-бюджетного надзора1.

Правовой статус Министерства финансов РФ в области налогов и сборов установлен ст. 34.2 НК РФ в виде полномочий по письменному разъяснению вопросов применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также п. 5.2.4 Положения о Министерстве финансов РФ в виде принятия нормативно-правовых актов, устанавливающих формы налоговых деклараций, расчетов по налогам и порядок заполнения налоговых деклараций. Таким образом, в области налоговой амнистии правовой статус Министерства финансов РФ определяется следующими полномочиями: разработка форм платежных документов по уплате налога и порядка их заполнения; разъяснение вопросов применения акта об объявлении налоговой амнистии. К коллективным субъектам налоговой амнистии также относятся организации, на которых возложены функции организационного характера: банки и иные кредитные организации, правовой статус которых определяется правами и обязанностями при осуществлении операций по приему и переводу денежных средств, поступающих от субъектов, воспользовавшихся правом на налоговую амнистию. В частности, указанные организации вправе устанавливать сведения о лице, вносящем платеж, но одновременно обязаны сохранять конфиденциальность такой информации при осуществлении перевода поступивших денежных средств на соответствующий счет и т.д.

Важное значение имеет исследование финансово-правового статуса организаций, не исполнивших в установленном законодательством порядке обязанность по уплате налога. Правовое положение данной категории субъектов видится целесообразным рассматривать в системе с группой индивидуальных субъектов, поскольку их объединяет наличие неисполненной в установленном порядке обязанности по уплате налога.

Исторический опыт проведения налоговых амнистий в России свидетельствует, что данное мероприятие имело действие на определенную категорию налогоплательщиков. Так, налоговая амнистия, осуществляемая в России Указом Президента Российской Федерации от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистиив 1993 году», распространялась лишь на юридических лиц (предприятия, учреждения и организации) и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а физические лица-налогоплательщики оказались вне рамок действия налоговой амнистии.

Субъектами налоговой амнистии, объявленной в 2006 г. Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами», в соответствии со ст. 5 указанного акта являлись только физические лица, за исключением двух категорий (лиц, с которых в установленном законом порядке уже были уплачены налоги (страховые взносы в государственные социальные внебюджетные фонды) и лиц, в отношении которых имелся на тот период вступивший в законную силу обвинительный приговор за совершение преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, если судимость по указанной статье не была снята и погашена.

Законодательством обязанность по уплате налога возложена не только на налогоплательщиков. Ее также должны исполнять налоговые агенты – организации или физические лица, на которых НК РФ возложена обязанность по исчислению, удерживанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему Российской Федерации налогов и (или) сборов1. Специфика отношений по исполнению обязанности по уплате налога при участии в них налоговых агентов заключается в том, что данная обязанность считается исполненной налогоплательщиком именно с момента удержания суммы налога налоговым агентом2.

Налоговые агенты обладают теми же правами, что и налогоплательщики, в пределах, установленных НК РФ. Однако Кодекс в ч. 3 ст. 24 четко определяет перечень обязанностей, которые возлагаются исключительно на налогового агента, за неисполнение которых он несет ответственность, предусмотренную законодательством о налогах и сборах. Налоговая ответственность налогового агента установлена ст. 123 НК РФ за совершение налогового правонарушения в виде неправомерного неудержания и (или) неперечисления (неполного удержания и (или) перечисления) в установленный Налоговым кодексом РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию с налогоплательщика3.

Кроме того, налогооблагаемыми субъектами являются и иные лица, к числу которых относятся правопреемник юридического лица и ликвидационная комиссия в случае, соответственно, реорганизации либо ликвидации организации – налогоплательщика; лицо, которое уполномочено органом опеки и попечительства управлять имуществом физического лица – налогопла-1 См.: Жутаев А.С. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 12. тельщика, признанного судом безвестно отсутствующим; опекун в случае признания физического лица-налогоплательщика судом недееспособным. Указанные субъекты фактически не являются налогоплательщиками, однако в силу закона исполняют их обязанности по уплате налогов, то есть также принимают непосредственное участие в налоговых отношениях. В целях соблюдения прав и законных интересов указанных субъектов следует поддержать позицию А.С. Жутаева о необходимости распространить на них права и обязанности, установленные для налогоплательщиков1, в том числе и относительно налоговой амнистии. Поэтому финансово-правовой статус налогоплательщиков – субъектов налоговой амнистии будет охватывать и указанную группу лиц.

Налоговая амнистия предполагает предоставление субъектам, в отношении которых она объявлена, права воспользоваться амнистией либо отказаться от участия в ней, то есть возможность вновь реализовать права и обязанности, связанные с уплатой налога. Таким образом, в случае реализации права на налоговую амнистию лица, не исполнившие в установленном законом порядке обязанность по уплате налога, вновь приобретают статус налогоплательщика (налогового агента).

## Основные черты правовой регламентации налоговой амнистии в зарубежных государствах

Особенности института налоговой амнистии выявлены и на основе анализа признаков, которые характерны для регулируемых им общественных отношений: возникают и получают свое развитие при осуществлении государством финансовой деятельности, а именно в области взимания налогов и сборов; являются публично-правовыми; имеют стоимостную форму; носят имущественный характер, но по своей сути являются властеотношениями (основаны на принципе императивности, в связи с чем обязательным их участником выступает государство в лице компетентных органов). Отмеченные признаки свидетельствуют о финансово-правовой сущности отношений, возникающих в области налоговой амнистии.

Также регулируемые институтом налоговой амнистии отношения сопоставлены с разработанной в теории права концепцией системы поведенческих актов юридически обязанного субъекта любого, независимо от отрасли права, юридического отношения: 1) правомерное поведение, представляющее собой саморегулирование участниками реализации правовых норм своего поведения; 2) правомерная деятельность субъектов, осуществляющих индивидуально-правовое регулирование; 3) правомерное поведение участников индивидуально-регламентированных общественных отношений. На основе их сравнительного исследования отмечается противоречивость второго и третьего типа поведения в области налоговой амнистии. В частности, в случае принятия акта об объявлении налоговой амнистии второй тип поведения полностью перестает быть индивидуально-правовым, поскольку орган исполнительной власти (налоговый орган) сменяется органом законодательной власти (Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации), а последний в силу своего функционального назначения не обладает полномочиями по осуществлению индивидуально-правового регулирования. Третий тип поведения применительно к налоговым отношениям предполагает возложение на лицо, не исполнившее обязанность по уплате налога, соответствующих санкций. Однако лицо, воспользовавшееся правом на налоговую амнистию, освобождается от применения предусмотренных за неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога санкций.

С учетом проведенного анализа установлено, что особый характер самого института налоговой амнистии предопределяет и особый круг субъектного состава отношений в данной области, а также специфику их финансово-правового статуса. На основе традиционной классификации субъектов финансового права выделено три группы субъектов правоотношений, возникающих в связи с проведением налоговой амнистии: 1) государство; 2) коллективные субъекты (органы государственной власти; организации, не исполнившие в установ ленном законом порядке обязанность по уплате налога; правопреемник юри дического лица и ликвидационная комиссия организации налогоплательщика, не исполнившего обязанность по уплате налога; органи 173 зации, осуществляющие функции организационного характера); 3) индивидуальные субъекты (физические лица, индивидуальные предприниматели, налоговые агенты, не исполнившие обязанность по уплате налога; лицо, уполномоченное управлять имуществом признанного судом безвестно отсутствующим физического лица-налогоплательщика, не исполнившего обязанность по уплате налога; опекун физического лица – налогоплательщика, признанного судом недееспособным и не исполнившего обязанность по уплате налога). С учетом особых признаков отношений в области налоговой амнистии определен финансово-правовой статус указанных субъектов.

Исследование правового положения лиц, в отношении которых объявляется налоговая амнистия, позволило сделать вывод, что лица, воспользовавшиеся правом на налоговую амнистию, чьи недоимки по налогу не выявлены, обладают правовым статусом налогоплательщика (налогового агента), а чьи недоимки по налогу выявлены – в том числе правовыми статусами субъекта налогового правонарушения и субъекта, освобожденного от налоговой ответственности; лица, не воспользовавшиеся таким правом – правовыми статусами субъекта налогового правонарушения и субъекта налоговой ответственности.

По результатам анализа особенностей института налоговой амнистии, отечественного и зарубежного опыта проведения налоговых амнистий предложена модель правового регулирования механизма проведения налоговой амнистии в России. Установлено, что объявление налоговой амнистии – исключительная прерогатива Российской Федерации в лице законодательного органа – Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации. Предложена и обоснована правовая форма акта об объявлении налоговой амнистии в виде постановления Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации.

Отмечено, что налоговая амнистия – это основание освобождения от налоговой ответственности, особенностью которой является направленность на обеспечение исполнения обязанности по уплате налога. По итогам такого анализа аргументирована целесообразность правовой регламентации института налоговой амнистии и предложено внести следующие изменения и дополнения действующего законодательства: дополнить статью 109 НК РФ пунктом 5) налоговая амнистия; включить в главу 15 того же Кодекса статью 109.1 «Налоговая амнистия» следующего содержания:

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

Актом о налоговой амнистии лица подлежат освобождению от ответственности, предусмотренной за совершение налоговых правонарушений».

Рассмотрев принудительный порядок взыскания недоимок по налогам, пеней и штрафов сделан вывод о необходимости дополнения части первой статьи 32 НК РФ «Обязанности налоговых органов» пунктом 15) принимать в порядке, установленном актом об объявлении налоговой амнистии, решение о списании задолженности по налогу в отношении лица, воспользовавшегося правом на налоговую амнистию; статьи 220 ГПК РФ «Основания прекращения производства по делу» пунктом «по спорам о налогах и сборах – в случае предъявления ответчиком документа, подтверждающего уплату налога на основании акта об объявлении налоговой амнистии»; часть первую статьи 150 АПК РФ «Основания для прекращения по делу» пунктом 8) лицо исполнило обязанность по уплате налога на основании акта об объявлении налоговой амнистии