

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«САРАТОВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ЮРИДИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ»

На правах рукописи

БЕЛОВА Татьяна Александровна

**ИНСТИТУТ НАЛОГОВОЙ АМНИСТИИ
И ЕГО МЕСТО В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО ПРАВА**

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:

доктор юридических наук, профессор

Покачалова Елена Вячеславовна

Саратов – 2015

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
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
2.2.2. 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

ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ 177

Приложение. Модельное постановление «Об объявлении
налоговой амнистии в отношении лиц, не уплативших налог
на доходы физических лиц, полученные от предоставления
жилых помещений по договору найма или аренды» 205

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. Одним из основных направлений правовой политики современного государства является совершенствование законодательства на основе принципов равенства всех перед законом и гуманизма. К числу инструментов, направленных на реализацию принципа гуманизма, относится амнистия как акт милосердия в виде освобождения от ответственности лиц, совершивших правонарушения. В исторической ретроспективе амнистия в основном применялась в отношении лиц, совершивших преступления. Однако современная практика правового регулирования свидетельствует о применении института амнистии и в иных отраслях законодательства, в частности в финансовом и налоговом.

Так, первая налоговая амнистия в Российской Федерации была проведена на основании Указа Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году», вторая – на основании Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами».

Специфика налоговой амнистии заключается в использовании данного мероприятия в качестве одного из способов решения проблем экономического развития государства. Поэтому объявление и реализация налоговой амнистии может привести как к позитивным (формированию доверительных отношений между государством и обществом, профилактике совершенных правонарушений, поступлению в бюджет дополнительных финансовых ресурсов), так и к негативным последствиям (дестабилизации отношений в налоговой сфере, увеличению числа неплательщиков налогов). Достижение положительных результатов требует тщательной проработки условий и деталей правового регулирования налоговой амнистии. Однако до настоящего времени законодательством о налогах и сборах Российской Федерации не предусмотрено ни понятия налоговой амнистии, ни основ правового регули-

рования механизма ее реализации. Это приводит к различному толкованию данного правового феномена в теории налогового права, отождествлению со смежными понятиями – экономической амнистией, финансовой амнистией и амнистией капиталов. Также не решенными являются вопросы о субъекте, уполномоченном объявлять налоговую амнистию, о системе правоотношений, возникающих в связи с ее объявлением, о формах правовой регламентации указанных отношений и др.

В науке финансового права остается неисследованной проблема правовой природы налоговой амнистии и ее места как в системе налогового и финансового права, так и в системе российского законодательства.

Актуальность темы исследования также объясняется тем, что налоговая амнистия может быть использована в качестве способа профилактики наиболее распространенных видов налоговых правонарушений, например неуплаты налога на доходы, полученные физическими лицами от предоставления жилых помещений по договору найма или аренды. Изложенное предопределяет необходимость разработки теоретических положений о правовой природе и сущности института налоговой амнистии, факторах, обеспечивающих положительные итоги ее проведения, особенностях и формах правовой регламентации. Таким образом, вопросы правового регулирования налоговой амнистии требуют самостоятельного комплексного исследования как в аспекте развития теории финансового и налогового права, так и совершенствования правоприменительной деятельности.

Степень научной разработанности темы. До настоящего времени проблемам финансово-правового регулирования налоговой амнистии широкое внимание не уделялось. Впервые они затронуты в исследованиях И.Н. Соловьева, разработавшего отдельные теоретические аспекты налоговой амнистии. Однако многие вопросы правового регулирования налоговой амнистии, имеющие фундаментальное значение для развития теории и практики финансового и налогового права (о финансово-правовой сущности налоговой амнистии, о ее месте в системе налогового и финансового права, а также рос-

сийского законодательства, особенностях правового регулирования, о субъектном составе правоотношений, возникающих в связи с объявлением амнистии, и их правовом статусе), исследованию еще не подвергались.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, возникающие по поводу принятия правового акта об объявлении налоговой амнистии и его реализации.

Предметом исследования выступают нормы финансового, налогового и иных отраслей российского законодательства, регламентирующие отношения по проведению налоговой амнистии; положения о содержании правоотношений, возникающих при проведении налоговой амнистии; материалы правоприменительной практики; данные официальной статистики, отражающие результаты налоговых амнистий в России и за рубежом, а также степень доверия общества государственной власти и др.

Цель и задачи диссертационного исследования. *Целью* исследования является формирование теоретической модели правового института налоговой амнистии, раскрывающей сущность последней и особенности ее правового регулирования и позволяющей разработать научно обоснованные рекомендации по совершенствованию правового порядка объявления и реализации налоговых амнистий в Российской Федерации.

Для достижения поставленной цели необходимо решение следующих *задач*:

- 1) выявить характерные признаки налоговой амнистии как самостоятельного налогово-правового понятия и сформулировать его определение;
- 2) установить правовую природу института налоговой амнистии;
- 3) определить место института налоговой амнистии в системе налогового и финансового права, а также российского законодательства;
- 4) систематизировать виды амнистий, проводимых в экономической сфере;

- 5) выявить генезис нормативно-правовых основ налоговой амнистии в Российской Федерации;
- 6) выявить специфику правовых форм выражения налоговой амнистии;
- 7) выделить признаки правового акта об объявлении налоговой амнистии, выяснить цели и предпосылки его принятия;
- 8) раскрыть особенности норм, регулирующих отношения в области налоговой амнистии;
- 9) определить финансово-правовой статус субъектов правоотношений, возникающих на основании акта об объявлении налоговой амнистии;
- 10) обобщить опыт проведения налоговой амнистии в России и в зарубежных странах;
- 11) установить факторы, обеспечивающие результативность налоговой амнистии;
- 12) определить перспективы развития института налоговой амнистии;
- 13) выработать и обосновать предложения по совершенствованию российского законодательства в части регламентации отношений в области налоговой амнистии;
- 14) рассмотреть возможность использования налоговой амнистии как способа решения проблемы неуплаты налога на доходы физических лиц, полученные от предоставления жилых помещений по договору найма или аренды;
- 15) разработать модельный нормативно-правовой акт об объявлении налоговой амнистии в отношении лиц, не уплативших налог на доходы физических лиц, полученные от предоставления жилых помещений по договору найма или аренды.

Методология диссертационного исследования определяется использованием комплекса общенаучных и частнонаучных методов, основанных на теории диалектики. Для формулирования понятия и раскрытия сущности налоговой амнистии использован *формально-логический метод*. Благодаря *формально-юридическому методу* проанализировано действующее законода-

тельство, выявлены проблемы правового регулирования налоговой амнистии. С помощью *системно-структурного* и *сравнительно-правового* методов проведено исследование соотношения налоговой амнистии с иными понятиями – экономической амнистией, финансовой амнистией, амнистией капиталов, амнистией налоговых преступлений. Кроме того, применение данных методов позволило определить специфику налоговой амнистии как основания освобождения от налоговой ответственности и соотнести ее с иными мерами, направленными на обеспечение исполнения налоговой обязанности. Сравнительно-правовой метод использован также при изучении отечественного и зарубежного опыта проведения налоговой амнистии. *Исторический метод* способствовал установлению динамики развития данного явления.

Теоретическую основу исследования составили труды ведущих ученых в области теории права и государства, финансового и налогового права, а также специалистов иных отраслевых юридических наук.

Так, в исследовании вопросов о месте налоговой амнистии в системе налогового права фундаментальную роль сыграли работы ученых в области общей теории права: С.С. Алексеева, Е.А. Киримовой, В.Л. Кулапова, А.В. Малько, Н.И. Матузова, И.Н. Сенякина и др.

Особое место уделено в диссертационном исследовании анализу работ специалистов по конституционному праву – И.Г. Баранниковой, Р.М. Дзидзоева, Т.А. Синцовой и др., а также по уголовному праву – М.И. Карпушина, В.В. Курляндского, Н.А. Лопашенко, И.Л. Марогуловой, К.М. Тищенко и др.

Базовое значение в рассмотрении специальных вопросов, касающихся правовой природы налоговой амнистии и особенностей данного налогово-правового института, имели труды специалистов в области финансового и налогового права: А.З. Арсланбековой, Д.С. Барзилова, А.В. Брызгалина, В.В. Гриценко, А.В. Демина, Ю.А. Крохиной, С.М. Мироновой, Е.В. Покачаловой, М.Б. Разгильдиевой, И.В. Рукавишниковой, И.Н. Соловьева, Н.И. Химичевой и др.

Нормативную основу исследования составили международные и зарубежные правовые акты, Конституция РФ, Налоговый кодекс РФ, законы и подзаконные нормативные акты, касающиеся вопросов налоговой амнистии.

Эмпирическая база исследования представлена актами Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ за 1993–2015 гг. по вопросам практического применения норм, устанавливающих правовую форму акта объявления амнистии, регламентирующих освобождение от юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренной Налоговым кодексом РФ, определяющих порядок исполнения обязанности по уплате налога налоговым агентом; статистическими данными Федеральной налоговой службы России, ее территориальных органов и Департамента экономической политики и развития г. Москвы о выявленных фактах уклонения от декларирования доходов, полученных от сдачи жилых помещений в наем или аренду за 2013–2014 гг.; официальными статистическими данными об итогах налоговой амнистии 1993 г. и 2007 г.; информационно-аналитическими материалами Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации, Всероссийского центра изучения общественного мнения по состоянию на 2014–2015 гг.

Научная новизна работы выражается в том, что диссертация содержит комплекс новых для науки финансового права результатов: выявлено несколько аспектов понятия «налоговая амнистия» и дана его авторская формулировка; определено место правовых норм, регулирующих однородные отношения, возникающие на основании правового акта об объявлении налоговой амнистии, в системе налогового и финансового права, а также российского законодательства в целом; предложена модель правового регулирования налоговой амнистии; приведена характеристика правового акта об объявлении налоговой амнистии; выявлены факторы, способствующие положительному эффекту его реализации. Разработана модель нормативно-правового акта об объявлении налоговой амнистии в отношении налогоплательщиков и налоговых агентов, своевременно не уплативших налог на до-

ходы физических лиц, полученные от предоставления жилых помещений по договору найма или аренды.

Диссертационное исследование содержит решение научной задачи, которая заключается в формировании концептуальных теоретических положений о налоговой амнистии как самостоятельном институте в системе налогового права.

Исследование общественных отношений, связанных с объявлением и реализацией налоговой амнистии, позволило сформулировать отличающиеся новизной или содержащие элементы новизны **положения, выносимые на защиту:**

1. Обосновано, что налоговую амнистию как правовое понятие необходимо рассматривать в нескольких аспектах, в том числе как:

государственно-правовой акт, которым со стороны государства гарантируется освобождение от налоговой ответственности лиц, не исполнивших в установленном законодательством порядке обязанность по уплате налога, при условии, что данные лица добровольно и в полном объеме внесут в бюджетную систему Российской Федерации все имеющиеся недоимки по налогам;

метод финансовой деятельности государства, используемый для планомерного образования публичных денежных фондов;

правовой институт – обособленный комплекс взаимосвязанных налогово-правовых норм, регулирующих родственные общественные отношения, возникающие по поводу взимания налога на основании принятия государственного правового акта об объявлении налоговой амнистии.

2. Установлена правовая природа налоговой амнистии, заключающаяся в том, что она выступает основанием освобождения именно от налоговой, а не какой-либо иной юридической ответственности.

3. На основе выявленных юридических критериев обособления совокупности норм, регулирующих общественные отношения, возникающие на основании правового акта об объявлении налоговой амнистии, предмета и

метода их регулирования доказано существование налогово-правового института налоговой амнистии.

Выделены следующие признаки норм института налоговой амнистии: носят общеобязательный характер, имеют формальную определенность, обеспечиваются принудительной силой государства, устанавливают права и обязанности субъектов регулируемых отношений, направлены на реализацию публичных интересов, не имеют своего прототипа в общественной жизни, поскольку обусловлены фактом неисполнения в установленном законодательством порядке обязанности по уплате налога, регулируют определенный вид однородных отношений, возникающих в области взимания налогов, с определенным субъектным составом.

4. Аргументировано, что налоговая амнистия – одновременно институт налогового права и субинститут финансового права.

Институт налоговой амнистии рассмотрен как институт налогового права как подотрасли финансового права в системе отраслей российского права, подотрасли науки финансового права и самостоятельной учебной дисциплины.

Налоговая амнистия как институт налогового права как подотрасли финансового права объединяет налогово-правовые нормы, регулирующие сравнительно небольшую группу однородных общественных отношений в области налоговой амнистии.

В системе налогового права как подотрасли финансового права институт налоговой амнистии представляет собой обособленное структурное образование Общей части налогового права, включаемое в главу, посвященную вопросам о системе органов, осуществляющих финансовую деятельность и их полномочиях в области налоговых отношений.

Одновременно налоговая амнистия представляет собой небольшую группу норм, выражающих специфику правового регулирования общественных отношений по поводу осуществления финансовой деятельности государ-

ства в области взимания налогов, то есть является субинститутом финансового права.

В системе финансового права субинститут налоговой амнистии расположен в Общей части финансового права, в разделе, посвященном вопросам о правовых основах, формах и методах финансовой деятельности государства и муниципального образования и входит в состав института финансовой деятельности государства (муниципальных образований).

Налоговая амнистия как институт науки налогового права – это целостная система научных концепций, представлений, позиций и взглядов по вопросам данного налогово-правового института.

В рамках учебной дисциплины «Налоговое право» институт налоговой амнистии входит в тему «Налоговое обязательство» раздела II «Правовые основы исполнения налоговой обязанности и налогового администрирования».

5. Установлено, что правовой институт налоговой амнистии находит свое внешнее выражение в законодательстве о налогах и сборах (подотрасли финансового законодательства) и представляет собой совокупность нормативных предписаний, регулирующих финансовые общественные отношения в области налоговой амнистии. Присутствие в их составе актов конституционного, финансового (банковского, бюджетного) и других смежных отраслей законодательства дало основание считать указанный институт межотраслевым институтом российского законодательства.

6. Доказано, что правовой формой выражения налоговой амнистии выступает совокупность различных актов: нормативно-правовой акт об объявлении налоговой амнистии, индивидуальный акт (о применении налоговой амнистии) и интерпретационный акт (разъясняющий положения акта об объявлении налоговой амнистии).

7. Выявлено, что объявление налоговой амнистии – прерогатива Российской Федерации в лице законодательного органа – Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации; форма выражения акта

об объявлении налоговой амнистии – постановление Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации.

8. Приведены доводы о необходимости распространения правового акта об объявлении налоговой амнистии как на лиц, чьи недоимки по налогам налоговым органам на момент объявления амнистии неизвестны, так и на лиц, в отношении которых возбуждены дела о выявленных налоговых правонарушениях, но решения о взыскании налогов, пеней и штрафов еще не приняты. Во втором случае право на налоговую амнистию предложено предоставить лицам, общая сумма недоимок по налогу (объекту налоговой амнистии) которых у физических лиц составляет не более 600 тыс. руб., у организаций – не более 2 млн руб.

9. Установлен субъектный состав отношений, возникающих на основании акта об объявлении налоговой амнистии: 1) государство; 2) коллективные субъекты (органы государственной власти; организации, не исполнившие в установленном законом порядке обязанность по уплате налога; правопреемник юридического лица и ликвидационная комиссия организации-налогоплательщика, не исполнившего обязанность по уплате налога; организации, 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).

10. Аргументировано, что лица, воспользовавшиеся правом на налоговую амнистию, чьи недоимки по налогу на момент объявления амнистии не были выявлены, обладают правовым статусом налогоплательщика (налогового агента), а лица, в отношении которых возбуждены дела о выявленных налоговых правонарушениях – в том числе правовыми статусами субъекта

налогового правонарушения и субъекта, освобожденного от налоговой ответственности. Лица, не воспользовавшиеся правом на налоговую амнистию, в случае выявления их недоимок приобретают правовые статусы субъекта налогового правонарушения и субъекта налоговой ответственности.

11. Обоснована необходимость внесения следующих изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации:

дополнить часть 1 статьи 32 пунктом 15) *принимать решение о списании недоимки по налогу, задолженности по пеням и штрафам лица, воспользовавшегося правом на налоговую амнистию в порядке, установленном актом об объявлении налоговой амнистии;*

дополнить статью 109 пунктом 5) *налоговая амнистия;*

включить в главу 15 *статью 109.1 «Налоговая амнистия»* следующего содержания:

«1. 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.

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

12. Предложена модель акта о проведении налоговой амнистии в отношении налога на доходы физических лиц, полученные от предоставления жилых помещений по договору найма или аренды, в том числе разработан модельный акт в форме постановления Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации «Об объявлении налоговой амнистии в отношении лиц, не уплативших налог на доходы физических лиц, полученные от предоставления жилых помещений по договору найма или аренды».

13. Сформулированы предложения о дополнении пункта 7 «Совершенствование налогового администрирования» Основных направлений налоговой политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов (одобрены Правительством РФ 1 июля 2014 г.) положением, предусматривающим нало-

говую амнистию одним из способов привлечения к налогообложению лиц, уклоняющихся от исполнения обязанностей по уплате налога, и систематизированы факторы, способствующие этому.

Теоретическая и практическая значимость работы. Содержащиеся в диссертационном исследовании выводы и рекомендации дополняют и расширяют научные познания в области финансового и налогового права по вопросам финансовой деятельности публично-правовых образований, направленной на формирование публичных денежных фондов, а также юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренной Налоговым кодексом Российской Федерации. Теоретические выводы могут послужить основой для дальнейших научных исследований проблем правового регулирования налоговой амнистии, а также использоваться в правотворческой деятельности при совершенствовании законодательства о налогах и сборах, в процессе преподавания курсов «Финансовое право», «Налоговое право» в юридических вузах и на юридических факультетах, и в правоприменительной деятельности органов государственной власти и организаций, занимающихся вопросами налоговой амнистии, при разрешении проблемных ситуаций, связанных с реализацией права на налоговую амнистию.

Достоверность результатов и обоснованность выводов диссертационного исследования определяются структурой работы, соответствием выводов и разработанных рекомендаций основным положениям общей теории права, доктрине финансового и налогового права, применением системы методов теоретического и эмпирического познания, адекватных целям и задачам исследования.

Апробация результатов диссертационного исследования. Диссертация прошла обсуждение и получила одобрение на кафедре финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия».

По проблематике диссертационного исследования опубликовано 12 научных статей общим объемом 4,47 п.л., 3 из которых – в рецензируемых научных изданиях, входящих в Перечень, утвержденный ВАК при Министерстве образования и науки России.

Отдельные выводы исследования используются в образовательном процессе в ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия» при преподавании курсов «Финансовое право», «Налоговое право» и др.

Основные положения и выводы диссертации отражены в докладах автора на Всероссийской ежегодной научной студенческой конференции «Актуальные проблемы реформирования современного законодательства Российской Федерации» (г. Саратов, 16 апреля 2010 г.); Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию СГЮА (г. Саратов, 29–30 сентября 2011 г.); Международной научно-практической конференции «Модернизация экономики России в контексте глобализации» (г. Саратов, 24–25 января 2012 г.); Всероссийской научно-практической конференции «Юридическая наука и правоприменение» (V Саратовские правовые чтения) (г. Саратов, 1–2 июня 2012 г.); Международной научной конференции «Право: история, теория, практика (II)» (г. Санкт-Петербург, 20 июля 2013 г.), Международной научно-практической конференции «Реформирование действующего законодательства: экономические, социально-политические и правовые проблемы» (г. Саратов, 12 декабря 2014 г.).

Результаты диссертационного исследования используются в деятельности Волжского районного суда г. Саратова, что подтверждается соответствующим актом внедрения.

Структура диссертации обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Работа состоит из введения, двух глав, включающих восемь параграфов, заключения, библиографического списка использованных источников и приложения.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ АМНИСТИИ

1.1. Понятие налоговой амнистии и ее правовая природа

Понятие «амнистия» получило широкое распространение в различных отраслях права Российской Федерации (далее по тексту – РФ) (например, конституционного, уголовного, административного, уголовно-исполнительного, финансового). В целях обеспечения полноты исследования налогово-правовой характеристики налоговой амнистии необходимо обратиться к этимологическому толкованию дефиниции «амнистия» и определению ее правового значения.

Термин «амнистия» появился от греческого слова *αμνηστια*, что в переводе на русский язык означает забвение, прощение¹.

В Современном словаре иностранных слов под амнистией понимается «смягчение наказания или освобождение от наказания лиц, осужденных судом, а также прекращение уголовного преследования, осуществляемое на основании специального акта верховной власти»².

Д.Н. Ушаков трактует амнистию как «прощение или смягчение наказания, освобождение от наказания, даруемое верховной властью целым группам преступников»³.

Большая Советская Энциклопедия толкует амнистию в нескольких значениях: 1) освобождение лиц, совершивших преступления, от наказания, замена назначенного судом этим лицам наказания более мягким, снятие судимости с лиц, ранее отбывших наказание; 2) освобождение лиц, совершив-

¹ См.: *Фасмер М.* Этимологический словарь русского языка: в 4-х т. 2-е изд., стер. М., 1986–1987. Т. 1 (А–Д) / под ред. Б.А. Ларина. С. 286.

² Современный словарь иностранных слов: ок. 20 000 слов. 4-е изд., стер. М., 2001. С. 37.

³ Толковый словарь русского языка / под ред. Д.Н. Ушакова. М., 2000. С. 15.

ших проступки, наказуемые в административном либо дисциплинарном порядке, от соответствующих мер взыскания¹.

В Толковом словаре русского языка С.И. Ожегова и Н.Ю. Шведовой амнистия понимается как производимое верховной властью полное или частичное освобождение от судебного наказания определенной категории лиц².

В.И. Даль определяет амнистию как «общее прощение, помилование виновных, особенно политических, после войны, возмущения и пр.»³.

Таким образом, в словарях значение термина «амнистия» в основном связывается с освобождением от ответственности либо от наказания лиц, совершивших преступления, и лишь в некоторых трактовках – совершивших правонарушения.

Наибольший интерес и полемику вызывает вопрос о месте амнистии в системе права Российской Федерации. Авторы, исследовавшие данную проблему, можно разделить условно на три группы.

Представители первой группы (И.Г. Баранникова, Н.Д. Дурманов, Т.А. Синцова, В.В. Скибицкий, С.Г. Келина и др.) считают, что акты амнистии относятся к области конституционного права⁴.

Нормативное закрепление амнистии в области конституционного права выражено в п. «о» ст. 71 и п. «ж» ст. 103 Конституции Российской Федерации (с изм. от 21 июля 2014 г.)⁵. На основании этого, например, И.Г. Баранникова отмечает, что данный институт в первую очередь является конститу-

¹ См.: Большая Советская Энциклопедия. URL: <http://bse.sci-lib.com/article045282.html> (дата обращения: 29.05.2011).

² См.: Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. 2-е изд. М., 2002. С. 23.

³ Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 т. М., 1998. Т. 1: А. С. 17.

⁴ См., например: Баранникова И.Г. Институт амнистии в России: конституционно-правовые начала: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Владикавказ, 2010. С. 13; Дурманов Н.Д. Советский уголовный закон. М., 1967. С. 36; Синцова Т.А. Амнистия и помилование в советском государственном праве // Правоведение. 1969. № 6. С. 118; Келина С.Г. Теоретические вопросы освобождения от уголовной ответственности. М., 1974. С. 87; Скибицкий В.В. Освобождение от уголовной ответственности и отбывания наказания. Киев, 1987. С. 66, 176; Дзидзоев Р.М. Амнистия как конституционно-правовое явление // Конституционное и муниципальное право. 2014. № 5. С. 41.

⁵ См.: Российская газета. 1993. 25 декабря; СЗ РФ. 2014. № 31, ст. 4398.

ционно-правовым, регулирующим отношения, связанные с освобождением от уголовной ответственности и наказания, обусловленные именно государственной волей, а уже затем – отраслевым, поскольку нормы иных отраслей права (например, уголовного) развивают конституционные положения об амнистии¹.

Ученые второй группы (К.М. Тищенко, М.И. Карпушин, В.В. Курляндский, А.А. Зеленцов и др.) амнистию рассматривают в качестве института преимущественно уголовного права как основание освобождения от уголовной ответственности и уголовного наказания². Нормативной основой указанной точки зрения являются положения ст. 84 Уголовного кодекса Российской Федерации (с изм. от 8 марта 2015 г.)³ (далее по тексту – УК РФ), где предусмотрено, что актом об амнистии лица, которые совершили преступления, могут быть освобождены от уголовной ответственности, лица, осужденные за совершение преступлений – от наказания, а с лиц, отбывших наказание, может быть снята судимость.

В настоящее время все большее распространение получает третья точка зрения, предусматривающая межотраслевой характер амнистии, поскольку история развития данного института позволяет говорить о его применении не только в уголовном либо конституционном, но и в других отраслях законодательства⁴.

¹ См.: *Баранникова И.Г.* Институт амнистии в России: конституционно-правовые начала: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Владикавказ, 2010. С. 13.

² См., например: *Карпушин М.И., Курляндский В.И.* Уголовная ответственность и состав преступления. М., 1974. С. 224; *Тищенко К.М.* Помилование в уголовном праве. М., 1994. С. 8–12; *Зеленцов А.А.* Амнистия в законодательстве России: правовая регламентация и исполнение: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2004. С. 14–17.

³ СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954; Российская газета. 2015. 11 марта.

⁴ См., например: *Комарицкий С.И.* Амнистия в советском праве и ее эффективность: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1980. С. 12; *Мароголова И.Л.* Амнистия и помилование в российском законодательстве. М., 1998. С. 62; *Осяк А.Н.* Институт амнистии в российском уголовном праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ростов н/Д, 2006. С. 14; *Осмоловская Н.В.* Амнистия и помилование как средства корректирования карательной политики государства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2006. С. 9; *Шарапова О.А.* Налоговая амнистия: сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему // Реформы и право. 2008. № 1. С. 57; *Комольцева А.А., Ивашкина Е.А.* Институт амнистии:

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.

¹ СЗ РФ. 2002. № 1, ч. 1, ст. 1.; Российская газета. 2015. 13 марта.

² СЗ РФ. 2001. № 52, ч. 1, ст. 4921; Российская газета. 2015. 11 марта.

³ СЗ РФ. 1997. № 2, ст. 198; 2015. № 10, ст. 1410.

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.

¹ СЗ РФ. 2011. № 38, ст. 5400; 2015. № 2, ст. 459.

² Российская газета. 1993. 2 ноября. Утратил силу (см.: Указ Президента РФ от 21 июля 1995 г. № 746 «О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации» // СЗ РФ. 1995. № 30, ст. 2906).

³ Российская газета. 2014. 26 ноября.

В теории права институт права, состоящий из норм двух и более отраслей, определяется как межотраслевой в противовес отраслевому (состоящему из норм одной отрасли права)¹. Системный анализ приведенных норм, регламентирующих амнистию, свидетельствует, что данный институт носит межотраслевой характер, особенности которого выражаются в той или иной отрасли (подотрасли) права. Поэтому совершенно обоснованной представляется позиция третьей группы ученых о правовом значении амнистии в качестве межотраслевого института, а не преимущественно института уголовного права либо конституционного 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

¹ См.: Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2001. С. 218 (автор темы Н.И. Матузов).

² Экономика и право: словарь-справочник / сост. Л.П. Кураков, В.Л. Кураков, А.Л. Кураков. М., 2004. URL: <http://vocabulary.ru/dictionary/80/word/nalogovaja-amnistija> (дата обращения: 29.05.2011).

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.

Думается, ни одну из приведенных трактовок нельзя признать полной, поскольку в них отсутствуют все признаки налоговой амнистии с учетом их налогово-правовой специфики. Так, И.Н. Соловьев скорее пишет о налоговой амнистии в налогово-правовом значении, о чем свидетельствуют перечисленные им признаки: лица совершили налоговое правонарушение и освобождаются от налоговой ответственности, однако в определении данного автора не раскрыта форма выражения налоговой амнистии. Л.М. Григорьев и

¹ Современный экономический словарь. URL: <http://www.slovarnik.ru/html-economica/n/nalogo8-amnisti8.html> (дата обращения: 29.05.2011).

² Большой бухгалтерский словарь. URL: <http://www.slovopedia.com/7/192/861020.html> (дата обращения: 29.05.2011).

³ Соловьев И.Н. Налоговая амнистия: учебное пособие. М., 2009. С. 4; *Он же*. Механизмы амнистирования в различных сферах экономики и налогообложения (налоговая амнистия). М., 2012. С. 13.

⁴ См.: Зарипов В.М. Налоговая амнистия в вопросах и ответах // *Налоговед*. 2007. № 12. С. 6; Григорьев Л.М. Амнистия капиталов: доклад, прочитанный 11 октября 2005 г. на круглом столе фонда «Единство во имя России» и журнала «Стратегия России». URL: <http://www.polit.ru/article/2005/10/12/amnesty> (дата обращения: 29.05.2011).

В.М. Зарипов рассматривают исследуемое понятие более широко, поскольку в их понимании налоговая амнистия действует в отношении лиц, нарушивших налоговое законодательство, которые должны понести наказание. Однако приведенное определение лишено правовых характеристик амнистии, например, не указан вид правонарушения, за совершение которого лицо подлежит освобождению от наказания в рамках налоговой амнистии.

Более совершенной видится формулировка О.А. Шараповой, трактующей налоговую амнистию как явление со сложной структурой, которое состоит из мер экономико-правового характера, направленных «на увеличение доходной части бюджета путем привлечения налоговых поступлений посредством освобождения лиц, скрывавших доходы от налогообложения, от уголовной и налоговой ответственности при условии уплаты ими всей или части суммы налоговой задолженности»¹. Однако данное определение нуждается в уточнении.

Думается, понятие «налоговая амнистия» ввиду отсутствия законодательного урегулирования необходимо определять на основе конституционных положений и особенностей его финансово-правового регулирования, поскольку в соответствии с п. 1 ст. 15 Основного Закона РФ Конституция РФ имеет высшую юридическую силу, прямое действие и применяется на всей территории Российской Федерации. Законы и иные правовые акты, принимаемые в Российской Федерации, не должны противоречить Конституции РФ.

Вопрос об объявлении амнистии Конституцией РФ в п. «о» ст. 71 отнесен исключительно к ведению Российской Федерации. При этом в п. «ж» ст. 103 Основного Закона конкретизировано, что данный вопрос входит в компетенцию Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации. Соответственно, принятие решения об объявлении налоговой амнистии относится исключительно к ведению Российской Федерации и также

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

входит в компетенцию Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации.

С финансово-правовой точки зрения исключительное право государства принимать решение об объявлении налоговой амнистии определяется особым характером его участия в области налоговых отношений, обусловленным налоговым суверенитетом¹, под которым понимается неотъемлемое право государства в своих национальных границах устанавливать и взимать налоги². Поскольку одним из направлений налоговой амнистии является предоставление государством права добровольного исполнения невыполненной обязанности по уплате налога, можно констатировать, что налоговая амнистия как регулятор общественных отношений в области взимания налогов – форма реализации налогового суверенитета.

Следует обратить внимание, что несмотря на установление в РФ трехзвенной системы налогов и сборов, вопрос об объявлении налоговой амнистии ввиду его значимости – прерогатива Российской Федерации. Видится нецелесообразным расширять полномочия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в области объявления налоговой амнистии относительно региональных и местных налогов, поскольку это может привести к дестабилизации общественных отношений в сфере налогообложения.

Согласно п. 2 ст. 103 Конституции РФ Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации по вопросам, отнесенным к ее ведению, принимаются постановления. Соответственно, волеизъявление государства о проведении налоговой амнистии выражается принятием правового акта в форме постановления Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации³.

¹ См.: *Овсянников С.В.* Конституционно-правовые основы налоговых отношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2001. С. 20.

² См.: *Аминов Г.А.* Налоги как признак государства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 20–21.

³ Данный вопрос рассматривается в параграфе втором главы второй диссертационного исследования.

Как любой правовой акт налоговая амнистия имеет действие на определенный круг субъектов – лиц, не исполнивших свои обязанности по уплате налогов. На основании изложенного с помощью системного подхода налоговую амнистию можно определить как государственно-правовой акт, регулирующий отношения, связанные с неисполнением лицами в установленном законодательством порядке обязанности по уплате налогов.

Однако для более полного определения рассматриваемого понятия необходимо обратиться к его правовой природе, которая выражается в освобождении лиц, совершивших правонарушения, от определенного вида ответственности.

За нарушения законодательства о налогах и сборах предусмотрено три вида юридической ответственности – уголовная, административная и налоговая¹. Ввиду отсутствия правового регулирования вида ответственности, от которой освобождает налоговая амнистия, в целях выяснения ее правовой природы видится логичным соотнести ее с финансово-правовой категорией «налоговая ответственность».

Налоговый Кодекс Российской Федерации (Часть первая с изм. от 29 декабря 2014 г., Часть вторая с изм. от 8 марта 2015 г.)² (далее по тексту – НК РФ) не дает определения понятия налоговой ответственности, а лишь закрепляет условия и основания ее применения к налогоплательщикам.

В науке финансового права понятие налоговой ответственности – один из самых дискуссионных вопросов на протяжении длительного времени, связанный с острой полемикой о правовой природе налоговой ответственности. Одни исследователи налоговую ответственность как институт финансового права признают разновидностью административной ответственности с присущими ей специфическими признаками³. Другие предлагают рассматривать

¹ См.: Виды налоговых правонарушений: теория и практика применения / под ред. А.В. Брызгалина. Екатеринбург, 2004. С. 24.

² Часть первая // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3824, 6663; 2015. № 1, ч. 1, ст. 15; Часть вторая // СЗ РФ. 2000. № 32, ст. 3340; 2015. № 10, ст. 1402.

³ См., например: *Старилов Ю.Н.* Нарушение налогового законодательства и юридическая ответственность. Воронеж, 1995. С. 49–52; *Кролис Л.Ю.* Административная ответствен-

налоговую ответственность в качестве межотраслевого института¹. Например, Н.А. Саттарова считает, что институт налоговой ответственности не может быть отнесен к какой-либо одной отрасли права, поскольку он хоть и обладает признаками вторичности относительно материальных норм финансового права, но соединяет различные охранительные нормы, в связи с чем является комплексным межотраслевым правовым институтом². Встречается в юридической литературе и позиция о сопоставимости налоговой ответственности ввиду ее имущественного характера с гражданско-правовой³. Также налоговая ответственность в теории финансового права рассматривается в качестве самостоятельного вида ответственности наряду с финансовой, административной, уголовной, гражданско-правовой⁴. Например, по мнению А.А. Гогина, налоговая ответственность – самостоятельный вид юридической ответственности, содержащий в себе позитивный и негативный аспекты⁵. Самостоятельность налоговой ответственности относительно финансово-правовой обосновывается осуществляемыми ею функциями – карательной и восстановительной⁶. В последнее время наблюдается тенденция к определению налоговой ответственности как разновидности финансово-правовой ответственности⁷.

ность за нарушение налогового законодательства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 1996. С. 13; *Анохин А.Е.* Актуальные проблемы ответственности за совершение налоговых правонарушений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 13; *Кинсбурская В.А.* Налоговая и финансовая ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах: разграничение понятий // *Право и экономика*. 2010. № 6. С. 36.

¹ См., например: *Саттарова Н.А.* Финансово-правовая ответственность: учебное пособие. Казань, 2010. С. 40; *Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева*. М., 2013. С. 404; *Пепеляев С.Г., Алехин А.П.* Ответственность за нарушения налогового законодательства. М., 1992. С. 24.

² См.: *Саттарова Н.А.* Финансово-правовая ответственность: учебное пособие. С. 40.

³ См., например: *Карасева М.В.* Финансовое право. Общая часть. М., 1999. С. 182.

⁴ См., например: *Гогин А.А.* Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Самара, 2002. С. 37; *Брызгалов А.В.* Налоговая ответственность. Штрафы, пени, взыскания. М., 1997. С. 242–243.

⁵ См.: *Гогин А.А.* Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. С. 37.

⁶ См.: *Кинсбурская В.А.* Налоговая ответственность в системе мер государственного принуждения в сфере налогообложения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 9–10.

⁷ См., например: *Смирнов А.В.* Финансовые санкции за нарушения налогового законодательства. М., 1998. С. 3; *Крохина Ю.А.* Налоговое право России: учебник. 3-е изд., пере-

Рассматривая вопрос о правовой природе налоговой ответственности, следует отметить, что ст. 10 НК РФ четко разграничивает налоговую ответственность от административной и уголовной, устанавливая различную процедуру привлечения к той или иной ответственности. Специфика налоговой ответственности вытекает из оснований ее разграничения от уголовной и административной ответственности, в связи с чем логично рассмотреть данную проблему.

В литературе до сих пор одним из самых спорных является вопрос о соотношении административной и налоговой ответственности, поскольку нарушение законодательства в области налогов и сборов положениями НК РФ и КоАП РФ расценивается в качестве как налогового, так и административного правонарушения.

Главное отличие налоговой от административной ответственности за совершение правонарушений в сфере налогов и сборов заключается в том, кто является их субъектом¹. В частности, субъектами административных правонарушений в области налогов и сборов согласно примечанию к ст. 2.4 КоАП РФ выступают должностные лица организаций, состоящие с ней в трудовых отношениях и наделенные организационно-распорядительными и административно-хозяйственными полномочиями. При этом законодателем в примечании к ст. 15.3 КоАП РФ четко оговаривается, что административная ответственность в отношении составов административных правонарушений в области налогов и сборов, предусмотренных ст. 15.3–15.9 и 15.11 КоАП РФ, не распространяется на индивидуальных предпринимателей. Соответственно, индивидуальные предприниматели в случае нарушения законодательства о налогах и сборах не привлекаются к

раб. и доп. М., 2011. С. 37; *Мачехин В.А.* Налоговая ответственность налогоплательщиков: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 20; *Арсланбекова А.З.* Налоговые санкции в системе мер финансово-правовой ответственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001. С. 5; *Финансовое право: учебно-методический комплекс* / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2005. С. 262 (автор главы Е.В. Покачлова).

¹ См.: Официальный сайт Федеральной налоговой службы России по Тамбовской области. URL: <http://www.r68.nalog.ru> (дата обращения: 02.04.2012).

административной ответственности как должностные лица, а несут только налоговую ответственность.

В отношении физических лиц административная ответственность за нарушения в сфере налогов и сборов установлена ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ за непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. В иных случаях физические лица – налогоплательщики за нарушения законодательства о налогах и сборах к административной ответственности не привлекаются, а несут только налоговую ответственность.

Менее сложным является разграничение налоговой ответственности от уголовной за нарушения законодательства о налогах и сборах. Ранее действующая редакция п. 3 ст. 108 НК РФ четко разграничивала налоговую от уголовной ответственности, устанавливая, что ответственность, предусмотренная настоящим Кодексом, наступает в том случае, если деяние, совершенное физическим лицом, не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации.

Федеральным законом от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (с изм. от 7 февраля 2011 г.)¹ этот пункт изложен в следующей редакции: «Основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу». В связи с таким нововведением законодателем установлен новый порядок перехода от налогового к уголовному производству².

Таким образом, основным критерием отличия налоговых преступлений от правонарушений других видов заключается в повышенной общественной

¹ СЗ РФ. 2010. № 1, ст. 4; 2011. № 7, ст. 900.

² См.: Клеванова Л.Н. Юридическая ответственность за неуплату налогов в свете изменения законодательства // Право и экономика. 2010. № 5. С. 53.

опасности деяний и наказуемости их исключительно в соответствии с УК РФ.

Проведенный анализ разграничения ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах позволяет сделать вывод, что главным критерием такой дифференциации выступает вид нарушения налогового законодательства: налоговое правонарушение, нарушение законодательства о налогах и сборах, содержащее в себе признаки административного правонарушения, и нарушение законодательства о налогах и сборах, которое содержит признаки состава преступления (то есть налоговое преступление).

С учетом изложенного налоговую ответственность невозможно признавать разновидностью административной ответственности. Нецелесообразным является и сопоставление налоговой ответственности с гражданско-правовой, поскольку санкции в области налогового права характеризуются как публично-правовые¹ с обязательным указанием их в законодательстве.

Нельзя признать допустимым и рассмотрение налоговой и финансово-правовой ответственности в качестве автономных явлений, ибо такая позиция противоречит соотношению финансового права и налогового права как отрасли и подотрасли права. Кроме того, по справедливому суждению М.Б. Разгильдиевой, разграничение налоговой и финансовой ответственности в зависимости от осуществляемых функций (карательной и правовосстановительной соответственно) является ошибочным, так как налоговая ответственность выполняет карательную функцию в форме санкций, а восстановительную – погашением налоговой задолженности посредством взыскания недоимки и пени². Поэтому налоговая ответственность обусловлена финансово-правовой сущностью и не может рассматриваться отдельно от нее.

Таким образом, правовое регулирование ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренные КоАП РФ, осу-

¹ См.: Будников Д.Б. Проблемы привлечения к налоговой ответственности в России и пути ее совершенствования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2006. С. 23.

² См.: Разгильдиева М.Б. К вопросу о функциях налогово-правовой ответственности // Налоги. 2014. № 1. С. 38.

ществляется нормами административного права, а уголовной ответственности за налоговые преступления – нормами уголовного права. Соответственно, и амнистия за административные налоговые правонарушения основывается на нормах ст. 24.5 и 31.7 КоАП РФ, а амнистия за налоговые преступления – на нормах ст. 84 УК РФ.

Стоит заметить, что ответственность за неуплату или неполную уплату налога предусмотрена ст. 122 НК РФ, КоАП РФ не содержит норм, устанавливающих ответственность за подобное нарушение, а УК РФ предусматривает уголовную ответственность за совершение преступления в виде уклонения от уплаты налогов, в связи с чем можно сделать вывод, что отношения в области налоговой амнистии регулируются именно нормами налогового права. Поэтому правовая природа налоговой амнистии заключается в освобождении лиц, не исполнивших в установленном законодательством порядке обязанность по уплате налога, исключительно от налоговой ответственности.

На основании изложенного понятие «налоговая амнистия» можно сформулировать как государственно-правовой акт, которым со стороны государства гарантируется освобождение от налоговой ответственности лиц, не исполнивших в установленном законодательством порядке обязанность по уплате налога, при условии, что данные лица добровольно и в полном объеме внесут в бюджетную систему Российской Федерации все имеющиеся недоимки по налогам.

Кроме того, одной из содержательных сторон налоговой амнистии является предоставление лицам возможности исполнить установленную законодательством обязанность по уплате налога. 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 содер-

жанием правоотношений по поводу взимания налогов¹. Соответственно, отношения, возникающие в рамках налоговой амнистии, также являются отношениями по поводу взимания налогов. Следовательно, указанные отношения непосредственно связаны с движением финансовых ресурсов, направленных на формирование бюджета, от наполняемости которого напрямую зависит уровень экономического развития любого государства², и имеют стоимостные параметры, в связи с чем можно констатировать финансово-правовую сущность данного правового явления.

Связанность отношений, возникающих на основании объявления налоговой амнистии, с движением финансовых ресурсов, которые направлены на формирование бюджета, свидетельствует об осуществлении государством (обязательным субъектом данных отношений) функции по планомерному образованию публичных денежных фондов, то есть финансовой деятельности³. Последняя как управляющая система проявляется в разнообразных методах⁴, под которыми понимают конкретные приемы и способы, с помощью которых осуществляется формирование, распределение и использование денежных фондов⁵.

Обязательным признаком налоговой амнистии является направленность на привлечение дополнительных денежных средств, поскольку реализация права на налоговую амнистию предопределяет необходимость исполнения налоговой обязанности. Кроме того, данное мероприятие государство

¹ См.: Финансовое право: учебно-методический комплекс / отв. ред. Н.И. Химичева. С. 254 (автор главы Е.В. Покачалова).

² См.: Покачалова Е.В. Публичный долг: теоретические и практические аспекты российского финансового права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2007. С. 11.

³ Под финансовой деятельностью государства понимается «осуществление им функций по планомерному образованию (формированию), распределению и использованию денежных фондов (финансовых ресурсов) в целях реализации задач социально-экономического развития, поддержанию обороноспособности и безопасности страны, а также обеспечения финансовыми ресурсами деятельности государственных органов. По своему характеру эти формы могут быть правовыми и неправовыми» (см.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. С. 86).

⁴ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. С. 90.

⁵ См.: Лисицын Д.А. Финансовая деятельность государства: содержание, методы осуществления: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2004. С. 18.

использует в особых случаях в целях решения каких-либо задач своего экономического развития. В связи с этим налоговая амнистия – это не что иное, как конкретный прием, направленный на побуждение лиц исполнить обязанность по уплате налога, а в конечном итоге – на формирование публичных денежных фондов. Соответственно, налоговую амнистию можно рассматривать как метод финансовой деятельности государства.

В литературе методы осуществления финансовой деятельности принято делить на две основные группы: методы собирания денежных средств (принудительные – установление налогов и сборов и добровольные – покупка государственных и муниципальных ценных бумаг, пожертвования, вклады в кредитных организациях) и методы их распределения (перераспределения) и использования (финансирование и кредитование)¹.

Применяя данную классификацию относительно налоговой амнистии, необходимо подчеркнуть, что она по своему функциональному назначению относится к методам собирания денежных средств. Однако при определении принадлежности к принудительным или добровольным методам данной группы выясняется, что право лиц воспользоваться налоговой амнистией свидетельствует о наличии признака добровольности, однако реализация такого права предполагает необходимость исполнения установленной обязанности по уплате налога, что с другой стороны, выражает его принудительный характер. Таким образом, налоговую амнистию невозможно однозначно отнести к той или иной группе методов собирания денежных средств.

По справедливому замечанию Н.И. Химичевой методы финансовой деятельности государства с развитием рыночных отношений становятся более разнообразными и наполняются новым содержанием². Исходя из функционального назначения и сущности налоговой амнистии, сочетающей в себе как признаки добровольного, так и принудительного характера, видится пра-

¹ См.: Соколова Э.Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М., 2009. С. 38.

² См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. С. 91.

вильным данное правовое явление обозначить особым методом финансовой деятельности государства по собиранию денежных средств.

Также необходимо отметить, что поскольку налоговая амнистия представлена совокупностью экономических отношений денежного характера, связанных с движением финансовых ресурсов, рассматриваемое понятие можно считать и экономической категорией.

Налоговая амнистия как государственно-правовой акт является регулятором определенных общественных отношений, непосредственно связанных с надлежащим исполнением лицами установленной обязанности по уплате налогов. Соответственно, видится логичным регулирование налоговой амнистией отношений именно по поводу взимания налогов путем предоставления лицам возможности добровольно исполнить невыполненную в срок установленную обязанность по уплате налога. Такое регулирование предполагает наличие целого ряда правовых норм, устанавливающих компетенцию объявления налоговой амнистии, форму ее выражения, категорию лиц, в отношении которых она действует, права и обязанности участников отношений, возникающих в связи с актом налоговой амнистии, порядок их действий и т.д. Системный анализ данных норм свидетельствует, что в совокупности они образуют единый комплекс и выражаются в специфических (налоговых) правовых понятиях, что предопределяет единство правового режима регулирования общественных отношений. Среди отмеченных норм присутствуют нормы различного характера: например, как предоставляющие права (предоставление лицам права на налоговую амнистию), так и устанавливающие определенные обязанности (обязанность налоговых органов списывать выявленные недоимки по налогу лица, воспользовавшегося правом налоговой амнистии), а также запреты (установление юридической ответственности за разглашение сведений о лицах, воспользовавшихся правом на налоговую амнистию). Кроме того, данный комплекс норм регулирует не любые отношения, а определенный вид однородных налоговых отношений по взиманию налогов (отношения по поводу проведения налоговой амнистии).

Исходя из этого, можно сделать вывод, что налоговая амнистия, как регулятор указанных общественных отношений, представляет собой ни что иное, как комплекс налогово-правовых норм, которому характерно юридическое единство составляющих его норм, полнота регулирования определенной совокупности общественных отношений и однородность фактического содержания норм. Наличие трех перечисленных признаков – юридический критерий обособления совокупности норм в конкретный правовой институт¹. Соответственно, налоговая амнистия – это правовой институт.

Таким образом, налоговая амнистия – многоаспектное понятие, которое можно рассматривать как правовой акт, как особый метод финансовой деятельности государства, как правовой институт, как совокупность экономических отношений. Сущность данного сложного явления заключается в направленности на побуждение лиц исполнить обязанность по уплате налога, а правовая природа – в основании освобождения от налоговой, а не какой-либо иной юридической ответственности.

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

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

В теории права система права понимается как объективно складывающаяся организация реально существующих и развивающихся общественных отношений¹. Благодаря системе права познается его внутренняя структура, состоящая из отдельных подразделений, среди которых выделяют норму права, институт права, субинститут права, отрасль права и подотрасль права². Первичным структурным элементом системы права выступает норма права как исходящее от государства общеобязательное правило поведения, регулирующее определенный вид общественных отношений, которые по объективной причине нуждаются в таком регулировании³. Обособленный комплекс норм права, регулирующих вид однородных общественных отношений с помощью специфического метода правового регулирования, составляет институт права⁴. В рамках более сложных институтов выделяют субинституты, под которыми понимают группу норм, выражающих специфику правового регулирования отдельных видов общественных отношений⁵. Отрасль права представляет собой обособившуюся группу однородных норм права, регулирующих определенную сферу общественных отношений. Наиболее крупные отрасли права включают в себя подотрасли – обособленные группы норм, регулирующие отдельные области общественных отношений⁶.

¹ См.: *Гущина Н.А.* Система права и система законодательства: соотношение и некоторые перспективы развития // *Правоведение*. 2003. № 5. С. 201.

² См.: *Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько*. 2-е изд., перераб. и доп. С. 217 (автор темы Н.И. Матузов).

³ См.: Там же.

⁴ См.: *Киримова Е.А.* Понятие и виды правовых институтов. Саратов, 1998. С. 17.

⁵ См.: Там же. С. 16.

⁶ См.: *Кулапов В.Л.* Теория государства и права: учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. Саратов, 2005. С. 226.

По устоявшейся точке зрения налоговое право является подотраслью финансового права¹. Первым критерием выделения налогового права в качестве подотрасли финансового права является наличие собственного предмета регулирования. Им выступает определенная совокупность однородных имущественных и связанных с ними неимущественных общественных отношений, которые складываются между государством, налогоплательщиками и иными лицами в связи с установлением, введением и взиманием налогов в доход государства (муниципального образования), осуществлением налогового контроля, а также привлечением к ответственности за совершение налогового правонарушения².

Предмет регулирования налоговой амнистии как правового института составляет совокупность однородных общественных отношений, возникающих в области взимания налогов. Этот признак свидетельствует о принадлежности предмета института налоговой амнистии предмету налогового права.

Вторым критерием, определяющим отнесение налогового права к подотрасли финансового права, служит метод правового регулирования, под которым понимаются определенные способы, средства и приемы воздействия права на общественные отношения³.

¹ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2012. С. 387. Однако существуют и иные позиции относительно отраслевой природы налогового права: институт финансового права (см., например: *Бекерская Д.А.* Финансовое право в XXI веке: основные проблемы и пути развития // Финансовое право. 2005. № 1. С. 2–3; *Древаль Л.Н.* К вопросу о предмете, методе и системе финансового права // Финансовое право. 2005. № 2. С. 3; *Кучерявенко Н.П.* Место налогового права в системе финансово-правовой отрасли // Финансовое право. 2005. № 2. С. 11), самостоятельная отрасль права (см., например: *Парыгина В.А., Тедеев А.А.* Налоговое право Российской Федерации. Ростов н/Д, 2002. С. 36; *Тихомиров Ю.* Публичное право. М., 1995. С. 335; *Белых В.С., Виницкий Д.В.* Налоговое право: краткий учебный курс. М., 2004. С. 101), самостоятельная отрасль законодательства (см., например: *Гриценко В.В.* Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. С. 9, 18).

² См.: *Крохина Ю.А.* Налоговое право России: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. С. 39–40.

³ См.: Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. С. 219 (автор темы Н.И. Матузов).

Специфика методов финансово-правового регулирования напрямую связана с регламентацией финансовым правом финансовой деятельности государства и муниципальных образований. В связи с этим неотъемлемым признаком метода финансового права служит его преимущественная императивность¹. Особенность налоговых отношений заключается в их волевом, публично-правовом характере, в иерархическом взаимодействии субъектов, чем обусловлена и соответствующая субординация правовых актов и норм². По справедливому замечанию Ю.А. Крохиной, наиболее распространенным методом налогового права является императивный метод (метод властных предписаний), который представляет собой отражение императивного метода финансового права³. Императивный метод предполагает подчинение субъектов налоговых отношений императивным нормам, установленным государством.

Однако в настоящее время все большую актуальность получает метод дозволений, под которым понимается способ правового воздействия, предоставляющий участникам возможность действовать по собственному усмотрению, но в границах, установленных налоговым законодательством⁴. В виде дозволения предоставлена возможность, например, заключить договор на получение налогового кредита или инвестиционного налогового кредита, получить отсрочку исполнения и обеспечения налоговой обязанности, заключить договор о зачете задолженности государства перед поставщиком товаров

¹ См.: Финансовое право: учебно-методический комплекс / отв. ред. Н.И. Химичева. С. 121 (автор главы Е.В. Покачалова); *Рукавишникова И.В.* Метод финансового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 21; *Гриценко В.В.* Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. С. 11; *Миронова С.М.* Механизмы разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 3.

² См.: Финансовое право: учебно-методический комплекс / отв. ред. Н.И. Химичева. С. 138–139 (автор главы Е.В. Покачалова).

³ См.: *Крохина Ю.А.* Налоговое право России: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. С. 41.

⁴ См.: *Барзилов Д.С.* Дозволение как способ правового регулирования налогового администрирования в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 17.

(работ, услуг) посредством зачета встречного требования по исполнению налоговой обязанности¹.

Применяя указанную дифференциацию методов правового регулирования относительно налоговой амнистии, можно сделать вывод, что в данной сфере находят отражение оба метода финансово-правового регулирования. Так, право принимать решение об объявлении амнистии – реализация метода дозволения, однако принадлежность такого права исключительно государству – выражение императивного метода. Предоставление субъектам амнистии возможности воспользоваться правом на налоговую амнистию – также проявление метода дозволений, а обязанность погасить недоимки по налогам – действие императивного метода. Следует отметить, что налоговая амнистия должна сочетать баланс приведенных методов, уделяя особое внимание методу дозволений, поскольку последний имеет стимулирующее назначение в виде создания условий для активного поведения участников налоговых отношений². Именно благодаря указанному методу возможно построение доверительных отношений между государством и налогоплательщиками, что оказывает огромное влияние на результаты налоговой амнистии. В связи с изложенным, думается, первоочередным инструментом правового регулирования налоговой амнистии должно выступать стимулирование.

Таким образом, предмет и метод правового регулирования института налоговой амнистии позволяют констатировать его налогово-правовую природу, что вызывает необходимость в уяснении места данного правового института в системе налогового права и финансового права.

Финансовое право – самостоятельная отрасль права, а также отрасль российского законодательства, юридическая наука и учебная дисциплина³. Налоговое право как составная часть финансового права является его подотраслью как отрасли права, как отрасли законодательства, как отрасли науки и

¹ См.: Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. С. 45.

² См.: Барзилов Д.С. Дозволения как способ правового регулирования налоговых отношений // Вестник СГАП. 2009. № 3. С. 169.

³ См.: Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. С. 18.

самостоятельной учебной дисциплиной¹. С указанной позиции институт налоговой амнистии можно рассматривать как институт налогового права в системе отраслей российского права, институт законодательства о налогах и сборах, институт науки налогового права и учебной дисциплины.

Налоговое право, хотя и является подотраслью финансового права, имеет собственную систему – объективно сложившуюся внутреннюю организацию, отражающую существование и развитие общественных отношений в сфере налогообложения².

Систему налогового права России делят на две части: Общую и Особенную, которые в свою очередь включают следующие структурные подразделения: институты налогового права, субинституты налогового права, налогово-правовые нормы³.

Общая часть налогового права содержит правовые нормы, применяемые ко всем налоговым отношениям и регулирующие общие вопросы налогообложения, к числу которых относятся: основополагающие принципы, формы и методы правового регулирования налоговых отношений; понятие и состав системы налогов и сборов; общие условия установления и введения налогов и сборов; система органов, осуществляющих налоговую деятельность, а также разграничение их полномочий в данной области; формы и методы налогового контроля и т.д.⁴

Положения Общей части конкретизируются в Особенной части налогового права, которая содержит правовые нормы, регулирующие конкретные виды налогов и сборов, входящих в систему налогов и сборов Российской Федерации⁵.

¹ Однако выделение налогового права в качестве самостоятельной учебной дисциплины не дает оснований для выделения его в качестве самостоятельной отрасли права, отрасли законодательства, а также науки.

² См.: Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. С. 47.

³ См.: Винницкий Д.В. Основные проблемы теории современного российского налогового права. Екатеринбург, 2003. С. 232.

⁴ См.: Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. С. 48.

⁵ См.: Там же. С. 48.

Налоговые правовые нормы как разновидность финансово-правовых норм представляют собой исходящие от государства или муниципальных образований общеобязательные правила поведения, регулирующие налоговые отношения, за нарушение которых предусмотрено применение определенных санкций¹.

Общетеоретические положения о понятии института и субинститута права позволяют прийти к выводу, что институт налогового права представляет собой определенный комплекс обособленных правовых норм, регулирующих определенный вид однородных налоговых отношений. При этом специфика и автономность данных норм не выходят за установленные рамки подотрасли налогового права². Субинститут налогового права – это определенная группа норм, выражающая специфику правового регулирования отдельных видов налоговых отношений.

С учетом теоретических основ системы налогового права как подотрасли финансового права можно утверждать, что налоговая амнистия объединяет правовые нормы, регулирующие сравнительно небольшую и близкую по содержанию группу общественных отношений в области взимания налогов.

Применение налоговой амнистии как определенного способа, направленного на побуждение лиц исполнить возложенную на них обязанность по уплате налога, – исключительная компетенция государства. Поэтому возникновение отношений в области налоговой амнистии обусловлено осуществлением государством финансовой деятельности³. Соответственно, институт

¹ См.: Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. С. 49.

² См.: Гриценко В.В. О соотношении понятий «налоговое право» и «правовой институт» // Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. 2006. № 1. С. 70.

³ А именно налоговой деятельности, которая в широком значении является «составляющей финансовой деятельности государства, осуществляемой органами государственной власти в процессе собирания (аккумуляции) денежных фондов для реализации государством своих задач и функций» (Ольшанская Н.А. Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемента налоговой деятельности государства: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2004. С. 18).

налоговой амнистии в первую очередь состоит из норм, определяющих компетенцию органов государственной власти в области налоговой амнистии.

Реализация права государства принимать решение об объявлении налоговой амнистии предполагает осуществление управленческой функции в области налогообложения. Однако институт налоговой амнистии не исчерпывает себя наличием только норм, определяющих полномочия органов государственной власти в области налоговой амнистии. В частности, реализация права на налоговую амнистию требует совершения определенных действий, выраженных в исполнении установленной обязанности по уплате налога, и гарантирует освобождение от возможных за такое неисполнение обязанности санкций. Последнее порождает право лица, воспользовавшегося правом на налоговую амнистию, на освобождение от ответственности за совершенное налоговое правонарушение и обязанность налогового органа по списанию недоимки такого лица. Указанное позволяет сделать вывод о наличии в институте налоговой амнистии правовых норм, регулирующих общественные отношения, пересекающихся с такими правовыми институтами, как институт государственного управления налогообложением, институт налоговых обязанностей, институт ответственности участников налоговых отношений. Институт налоговой амнистии занимает самостоятельное место наряду с перечисленными.

Таким образом, в системе налогового права как подотрасли финансового права институт налоговой амнистии – обособленное структурное образование Общей части, включаемое в главу, посвященную вопросам установления полномочий органов государственной власти в сфере налоговых отношений.

В отрасли финансового права налоговая амнистия представляет собой небольшую группу норм, выражающих специфику правового регулирования финансовых общественных отношений по поводу осуществления финансовой деятельности государства в области взимания налогов. При этом налоговая амнистия как особый метод финансовой деятельности государства по

формированию публичных денежных фондов не охватывает в полной мере всю сферу финансовой деятельности государства. Последняя предусматривает не только осуществление функции по образованию денежных фондов, но и функций по распределению и использованию финансовых ресурсов. Поэтому налоговая амнистия – одновременно субинститут финансового права, который входит в состав института финансовой деятельности государства, расположенного в Общей части в разделе, посвященном вопросам о правовых основах, формах и методах финансовой деятельности государства и муниципального образования.

Необходимо отметить, что в теории права в настоящее время отсутствует единое мнение о наличии в системе права межотраслевых, смешанных, комплексных, сложных и тому подобных институтов.

Так, В.Я. Кикоть, В.В. Лазарев институты права в зависимости от их содержания делят на простые и сложные¹. Простой институт в их понимании – объединение правовых норм только одной отрасли права, а сложный – различных отраслей права, которые регулируют родственные и взаимосвязанные отношения.

Наиболее четкой и обоснованной видится классификация институтов права, предложенная Н.И. Матузовым, выделившим отраслевые (состоящие из норм одной отрасли права) и межотраслевые (смешанные, состоящие из норм двух и более отраслей права); простые (без самостоятельных образований) и сложные (комплексные, состоящие из более мелких самостоятельных образований – субинститутов); регулятивные, охранительные и учредительные институты². Таким образом, по классификации Н.И. Матузова, правовой институт одновременно может быть как межотраслевым, так и комплексным.

Однако некоторые ученые не проводят разграничения между понятиями «межотраслевой» и «комплексный», используя их в качестве синонимов и

¹ См.: Теория государства и права: учебник / под ред. В.Я. Кикотя, В.В. Лазарева. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2008. С. 234.

² См.: Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. С. 352 (автор темы Н.И. Матузов).

обозначая ими такую специфику, как регулирование общественных отношений одновременно нормами нескольких отраслей законодательства¹.

Экстраполируя градацию правовых институтов Н.И. Матузова на институт налоговой амнистии, последний можно рассматривать как простой институт налогового права, входящий в качестве субинститута в состав сложного института финансового права – финансовой деятельности государства.

По справедливому замечанию В.С. Якушева, правовой институт должен обладать как материальными (наличие самостоятельного общественного отношения), так и юридическими (совокупность норм, опирающихся на норму закона) признаками². Поэтому для обоснования налогово-правовой природы института налоговой амнистии важно определить его место в системе налогового права как подотрасли финансового законодательства и в российском законодательстве в целом.

Структуру права, как неоднократно подчеркивал С.С. Алексеев, необходимо отличать от структуры его источников (то есть законодательства), данные понятия нельзя смешивать³. Аналогичной позиции придерживается Е.А. Киримова⁴. Указывая, что в отличие от отрасли права, основанием для

¹ См., например: *Прокопович Г.А.* Юридическая ответственность как межотраслевой (комплексный) институт в системе права // *Закон и право.* 2004. № 6. С. 26–28; *Гошуляк В.* Юридическая природа и нормативное содержание института собственности в конституционном праве // *Образование и право.* 2011. № 10. С. 71; *Черкаев Д.* Место налогового права в правовой системе России // *Право и жизнь.* 2000. № 26. URL: http://www.pravogizn.h1.ru/KSNews/PIG_92.htm (дата обращения: 12.01.2015).

² См.: *Якушев В.С.* О понятии правового института // *Правоведение.* 1974. № 6. С. 65–66.

³ См., например: *Алексеев С.С.* Теория права. М., 1995. С. 188.

⁴ Выделены следующие их отличительные черты: «во-первых, первичным элементом системы права является норма, а соответственно системы законодательства – нормативно-правовой акт. При этом возможны различные варианты их соотношения: 1) отрасль права совпадает с отраслью законодательства (уголовное, гражданское право и др.); 2) отрасль права есть, отрасли законодательства нет (право социального обеспечения); 3) отрасли права нет, а отрасль законодательства существует (транспортное законодательство), при этом в большинстве случаев отрасли законодательства складываются из норм различных отраслей права; во-вторых, система законодательства по объему шире системы права, так как включает в себя положения, не являющиеся правовыми (например, обосновывающие мотивы, цели издания правовых актов и т.п.); в-третьих, в отличие от деления права на отрасли и институты, в основе которого лежат предмет и метод правового регулирования, отрасли законодательства выделяются только по предмету правового регулирования; в-

выделения которой выступают предмет и метод правового регулирования, отрасли законодательства выделяются только по предмету регулирования, данные ученые аргументируют наличие комплексных отраслей законодательства, а не комплексных отраслей права¹. Отмеченную точку зрения также поддерживает М.И. Байтин². Руководствуясь позицией ведущих правоведов, более правильным видится рассмотрение финансового права в качестве комплексной отрасли законодательства, а не комплексной отрасли права³.

Налоговое право также является комплексной отраслью законодательства, но входит в состав финансового законодательства и представляет собой совокупность нормативно-правовых источников, регулирующих финансовые общественные отношения в области налогообложения.

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. Особенность налогового законодательства заключается в содержании в нем законодательства субъектов РФ и нормативных правовых актов представительных органов местного самоуправления о местных налогах и сборах (п. 4, 5 ст. 1 НК РФ).

Правовой институт налоговой амнистии также находит свое внешнее выражение в определенных правовых источниках, содержащих целую совокупность нормативных предписаний.

четвертых, внутренняя структура системы права не совпадает с внутренней структурой системы законодательства. Если под вертикальной структурой права понимается его деление на отрасли, институты, нормы и т.д., то вертикальная структура системы законодательства строится в соответствии с юридической силой нормативно-правовых актов, компетенцией издающего их органа в системе субъектов нормотворчества; в-пятых, если система права носит объективный характер, то система законодательства в большей степени подвержена субъективному фактору; в-шестых, система права включает в себя нормы, не содержащиеся в нормативно-правовых актах, а имеющих, к примеру, своим источником правовой прецедент» (Киримова Е.А. Правовой институт: Теоретико-правовое исследование: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 44–45).

¹ См.: Киримова Е.А. Указ. соч. С. 55–56; Алексеев С.С. Теория права. С. 198.

² См.: Байтин М.И. Сущность права (Современное нормативное правопонимание на грани двух веков). 2-е изд., доп. М., 2005. С. 298–308.

³ См., например: Ровинский Е.А. Советское финансовое право. М., 1978. С. 24; Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть. С. 39; Винницкий Д.В. Категория «финансовая деятельность государства» в науке российского финансового права // Государство и право. 2003. № 2. С. 26.

В первую очередь необходимо выделить Конституцию РФ, где установлены компетенция и правовая форма объявления амнистии.

Другим важнейшим источником выступает Налоговый кодекс РФ, определяющий как права и обязанности участников налоговых отношений, порядок исполнения налоговой обязанности, общие положения налоговой ответственности, систему налоговых правонарушений и т.д., так и специфику конкретных налогов.

Следующим нормативным источником служит сам акт об объявлении налоговой амнистии, предписания которого регулируют определенную совокупность общественных отношений. К их числу относятся, например, отношения по поводу исполнения обязанности по уплате налога в рамках налоговой амнистии, соблюдения требований о конфиденциальности сведений о лицах, воспользовавшихся правом на амнистию, списания недоимок лиц, воспользовавшихся правом на налоговую амнистию.

Кроме того, налоговая амнистия затрагивает и отношения, связанные с осуществлением банковских операций, а именно приемом и переводом банками денежных средств, поступающих от лиц в рамках налоговой амнистии. Их регулирование осуществляется Федеральным законом от 19.12.1990 г. № 395-1 ФЗ «О банках и банковской деятельности» (с изм. от 29 декабря 2014 г.)¹

Налоговая амнистия как метод финансовой деятельности государства направлена на формирование публичных денежных фондов. Следует заметить, что в соответствии с установленной бюджетной системой Российской Федерации денежные средства, поступившие в рамках налоговой амнистии, могут быть перечислены в федеральный бюджет, бюджет субъектов Российской Федерации либо местный бюджет. Данный вопрос урегулирован положениями Бюджетного кодекса Российской Федерации (с изм. от 8 марта 2015 г.)².

¹ Российская газета. 1996. 10 февраля; 2014. 31 декабря.

² СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3823; 2015. № 10, ст. 1395.

В случае предоставления права на налоговую амнистию лицам, в отношении которых в судах возбуждены производства по гражданским делам на основании исковых заявлений налоговых органов о взыскании неуплаченных сумм налогов, подлежат применению соответствующие нормы Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации (с изм. от 8 марта 2015 г.)¹ (далее по тексту – ГПК РФ) и Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (с изм. от 8 марта 2015 г.)² (далее по тексту – АПК РФ).

Таким образом, институт налоговой амнистии в системе законодательства о налогах и сборах представляет собой совокупность нормативных предписаний, регулирующих финансовые общественные отношения в области налоговой амнистии.

На основе анализа общетеоретических выводов ведущих ученых можно резюмировать, что налоговая амнистия в системе российского законодательства – межотраслевой институт, объединяющий правовые акты конституционного, финансового (банковского, бюджетного) и других смежных отраслей законодательства.

Налоговое право как наука понимается как «целостная система научных концепций, представлений, позиций и взглядов по вопросам возникновения, реализации, развития налогового права как подотрасли финансового права и составляющих ее предмет общественных отношений»³.

Наука налогового права исследует правовые нормы, регулирующие общественные отношения в сфере налогообложения, а также выявляет пробелы в их правовом регулировании и противоречия в законодательстве о налогах и сборах, оказывает воздействие на совершенствование законодательства⁴. Соответственно, налоговая амнистия как институт науки налогового права – это целостная система научных концепций, представлений, пози-

¹ СЗ РФ. 2002. № 46, ст. 4532; Российская газета. 2015. 11 марта.

² Российская газета. 2002. 27 июля; 2015. 11 марта.

³ См.: Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. С. 103.

⁴ См.: Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. С. 18.

ций и взглядов по вопросам данного налогово-правового института. Предмет науки налогового права составляют в том числе и правовые нормы, регулирующие отношения по поводу объявления и проведения налоговой амнистии, а также пробелы в ее правовом регулировании.

Налоговое право – самостоятельная учебная дисциплина¹, изучающая совокупность наиболее тщательно апробированных научно-теоретических знаний в налоговой сфере². Однако самостоятельность учебной дисциплины не дает основания для признания налогового права самостоятельной отраслью права. В рамках учебной дисциплины «Налоговое право» институт налоговой амнистии входит в тему «Налоговое обязательство» раздела II «Правовые основы исполнения налоговой обязанности и налогового администрирования».

Таким образом, налоговая амнистия – одновременно простой институт налогового права, субинститут финансового права и межотраслевой институт российского законодательства.

¹ См.: Приказ Министерства образования и науки РФ от 21 мая 2010 г. № 17337 «Об утверждении и введении в действие федерального государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования по направлению подготовки 030900 Юриспруденция (квалификация (степень) «бакалавр») (с изм. от 31 мая 2011 г.) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2010. № 26; 2011. № 29.

² См.: *Гриценко В.В.* Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. С. 18.

1.3. Соотношение налоговой амнистии с иными видами экономических амнистий

Широкое распространение амнистии в различных нормативных актах Российской Федерации и отсутствие нормативного закрепления понятия «амнистия» в системе финансового права привело к выделению в юридической литературе различных видов амнистий экономического характера.

Так, в рамках рассматриваемой проблемы достаточно часто встречаются понятия «налоговая амнистия», «экономическая амнистия», «финансовая амнистия», «амнистия капиталов», «амнистия налоговых преступлений». На сегодняшний момент отсутствуют исследования относительно соотношения между собой указанных терминов, что приводит к их смешению и замене одного понятия другим. Данный факт не должен оставаться без внимания и подлежит более подробному анализу, поскольку отсутствие в налоговом законодательстве четкой регламентации института налоговой амнистии порождает множество неопределенностей при его реализации на практике (в частности, одной из острых проблем является разграничение деяний, за совершение которых правовым актом об объявлении амнистии гарантируется освобождение от ответственности).

Следует отметить, что предпринимаются определенные попытки разграничения налоговой амнистии от иных видов амнистий экономического содержания. Например, И.Н. Соловьев разграничивает налоговую амнистию от амнистии капиталов, но при этом отождествляет понятия «амнистия капиталов», «экономическая амнистия» и «финансовая амнистия». Под экономической амнистией с учетом условного применения слова «амнистия» ввиду отсутствия его законодательного урегулирования исследователь предлагает понимать «полное или частичное освобождение от ответственности за любые экономические нарушения, предоставляемое в обмен на возврат во внутри-российский экономический оборот изъятых из него средств, где бы они ни

находились»¹. Поскольку главной целью экономической амнистии, по мнению И.Н. Соловьева, является создание механизмом продуманных государством мер обстановки, при которой «капитал будет чувствовать себя безопаснее на родине, чем находиться под угрозой наложения ареста за рубежом»², он формулирует определение амнистии капиталов, как направленное на легализацию денежных средств и возвращение их в страну происхождения временное изменение государством порядка контроля за доходами и расходами физических лиц и организаций и порядка налогообложения неучтенных денежных средств³. При этом амнистия капитала им одновременно обозначается как финансовая и экономическая амнистия. Тем не менее, от налоговой амнистии и амнистии капиталов (экономической, финансовой) И.Н. Соловьев разграничивает «амнистию за совершение уголовных преступлений», под которой понимает освобождение лиц от уголовной ответственности⁴. Таким образом, И.Н. Соловьев дифференцирует правовую природу налоговой амнистии, амнистии капиталов (отождествляя ее с финансовой и экономической) и амнистии лиц, совершивших уголовные преступления.

Привлекает внимание также позиция А.В. Насонова, согласно которой освобождение от ответственности лиц, уклонившихся от уплаты налогов, в целях пополнения бюджета и привлечения долгосрочных финансовых ресурсов в экономическую систему государства понимается как финансовая амнистия⁵. Последняя, по его мнению, в зависимости от своих целей подразделяется на два вида: налоговую и амнистию капиталов. Так, налоговая амнистия понимается как амнистия, целью которой выступает пополнение бюджета,

¹ Соловьев И.Н. Экономическая амнистия. М., 2014. С. 10; Он же. Амнистия капиталов как составляющая политики государства в области налогообложения и борьбы с налоговой преступностью // Налоги. 2006. № 5. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.12.2014).

² См.: Соловьев И.Н. Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 9.

³ См.: Соловьев И.Н. Механизмы амнистирования в различных сферах экономики и налогообложения (налоговая амнистия). С. 22.

⁴ См.: Соловьев И.Н. Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 9.

⁵ См.: Насонов А.В. Кому нужна налоговая амнистия // Арсенал предпринимателя. 2007. № 5. URL: <http://www.delopress.ru/magazines/entrepreneur/issue/2007/5> (дата обращения: 25.02.2014).

при этом подразумевается освобождение лиц (налогоплательщиков) от пеней, штрафов, а в отдельных случаях – и части самих налоговых платежей. Амнистия капиталов в отличие от налоговой амнистии, по его мнению, преследует цель не немедленного пополнения бюджета, а «вовлечения средств в легальный оборот с попутным расширением налогооблагаемой базы... с полным или частичным освобождением от уплаты налогов и от ответственности за неуплату налогов»¹.

Попытка разграничения налоговой амнистии от иных видов предпринята и в докладе Л.М. Григорьева, справедливо обозначившего амнистию капитала сложной проблемой ввиду заинтересованности в ней различных общественных течений. По мнению указанного исследователя, под амнистией капитала понимается легализация тех средств, с которых не были уплачены налоги либо были допущены иные нарушения законодательства². При этом амнистия капиталов Л.М. Григорьевым сводится к налоговой амнистии, под которой в то же время подразумевается государственное предложение неплательщикам налогов погасить недоимки по налогам, за что гарантируется отмена наказания, которое на них может быть наложено в случае выявления нарушений³. Кроме того, им высказывается мнение, что налоговая амнистия предполагает освобождение от ответственности за нарушения налогового законодательства, которые бывают двух видов – преступления (деяния, предусмотренные УК РФ) и административные правонарушения (предусмотренные НК РФ и КоАП РФ). Также данным автором отмечается, что налоговой амнистией охватываются и нарушения в сфере валютного законодательства, а именно в сфере открытия счетов за рубежом⁴.

Н.И. Протопопова соотносит понятия «экономическая амнистия» и

¹ Насонов А.В. Кому нужна налоговая амнистия // Арсенал предпринимателя. 2007. № 5. URL: <http://www.delopress.ru/magazines/entrepreneur/issue/2007/5> (дата обращения: 25.02.2014).

² См.: Григорьев Л.М. Амнистия капиталов: доклад, прочитанный 11 октября 2005 г. на круглом столе фонда «Единство во имя России» и журнала «Стратегия России». URL: <http://www.polit.ru/article/2005/10/12/amnesty> (дата обращения: 25.02.2014).

³ См.: Там же.

⁴ См.: Там же.

«налоговая амнистия» как общее и частное. Экономическая амнистия представляет собой прощение тех или иных экономических правонарушений, а налоговая амнистия конкретизирует ее объект – капиталы, выведенные из налогообложения¹.

Таким образом, анализ позиций, существующих в науке финансового права относительно налоговой амнистии, позволяет констатировать отсутствие единого мнения о соотношении между собой понятий «экономическая амнистия», «финансовая амнистия», «налоговая амнистия», «амнистия капиталов» и «амнистия налоговых преступлений». Данные понятия не разграничиваются между собой, что приводит к их смешению и замене одного понятия другим. Такая ситуация не соответствует выработанным теорией права принципам дифференциации юридической ответственности, классификации правонарушений и соотношения отраслей права, что требует более детального исследования значения каждой из приведенных категорий.

Сущность амнистии как межотраслевого института заключается в освобождении государством лиц от ответственности, поэтому отправной точкой в изучении обозначенного вопроса должна служить система юридической ответственности.

Традиционно юридическую ответственность в теории права принято делить по отраслевому признаку. В качестве основных отраслей права выделяют уголовное право, гражданское право, конституционное право, административное право, финансовое право и т.д.² Кроме того, следует учитывать, что наиболее крупные отрасли права, в свою очередь, могут включать в себя подотрасли права (например, финансовое право включает в себя такие подотрасли права, как бюджетное право, налоговое право³). Учитывая традиционный подход, юридическую ответственность дифференцируют на следующие виды: уголовную, гражданско-правовую, конституционную, админи-

¹ См.: Протопопова Н.И. Налоговая амнистия как институт экономической политики государства: зарубежный опыт // Налоги и налогообложение. 2008. № 1. С. 57.

² См.: Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. С. 228 (автор темы И.Н. Сенякин).

³ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. С. 54.

стративную, финансово-правовую и т.д.¹ Причем финансово-правовую ответственность, в свою очередь, подразделяют, например, на налогово-правовую, бюджетно-правовую².

Поскольку основанием юридической ответственности является правонарушение³, в теории права выделяют уголовно-правовую, гражданско-правовую, административную, дисциплинарную, а также материальную ответственность⁴.

С использованием положений теории права вопрос о разграничении налоговой амнистии от иных видов необходимо рассмотреть, исходя из ее правовой природы.

За нарушения законодательства о налогах и сборах предусмотрено три вида юридической ответственности – уголовная, административная и налоговая. Следует подчеркнуть, что законодателем выделен целый ряд преступлений в сфере нарушения законодательства о налогах и сборах⁵, однако их совершение в соответствии с приведенными положениями теории права будет являться основанием для привлечения лица к уголовной ответственности. Поскольку правовая природа налоговой амнистии заключается в освобождении лиц именно от налоговой ответственности, прощение лиц за нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки преступления, нельзя обозначить понятием «налоговая амнистия». Такое освобождение от ответственности регулируется сферой уголовного права, в связи с чем видится правильным обозначить его амнистией налоговых преступлений (преступлений, совершенных в сфере экономической деятельности)⁶.

¹ См.: Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. С. 228 (автор темы И.Н. Сенякин).

² См.: *Разгильдиева М.Б.* Теоретические проблемы бюджетно-правовой ответственности // Финансовое право и управление. 2013. № 2. С. 114.

³ См.: Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. С. 336 (автор темы Т.В. Синюкова).

⁴ См.: Там же.

⁵ См. ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ.

⁶ Примером такой амнистии является Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 2 июля 2013 г. № 2559-6 ГД «Об объявлении амнистии» // Российская газета. 2013. 4 июля.

Не менее важным является вопрос о соотношении понятий «налоговая амнистия», «амнистия капиталов» и «финансовая амнистия».

Налоговая ответственность, как известно, с учетом соотношения между собой финансового и налогового права как отрасли и подотрасли права является разновидностью финансово-правовой ответственности¹. Последняя представляет собой добровольное соблюдение лицами правовых требований, которое основано на сознательно надлежащем выполнении ими перед государством своих финансовых обязанностей, а в случае их неисполнения – обязанность претерпевать меры государственного принуждения, предусмотренные финансовым законодательством и применяемые к правонарушителю за совершенное виновно финансовое правонарушение, выражающиеся в виде лишения личного, имущественного или организационного характера².

К основным разновидностям финансово-правовой ответственности как самостоятельного вида юридической ответственности относят налоговую, бюджетно-правовую, банковскую и валютную ответственность³.

Исходя из этого, государственная воля по освобождению от налоговой ответственности не охватывает в полной мере всю сферу финансово-правовой ответственности, которая помимо налоговой в свой состав может включать бюджетно-правовую, банковскую и валютную ответственность.

Таким образом, на основе проведенного анализа соотношения финансовой и налоговой ответственности, можно полагать, что финансовая амнистия и налоговая амнистия – не тождественные понятия. С учетом межотраслевого характера института амнистии и ее правовой природы можно констатировать, что финансовая амнистия является самостоятельной разновидностью

¹ См.: *Арсланбекова А.З.* Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. С. 21; *Рудовер Ю.В.* Финансово-правовое регулирование ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. С. 11.

² См.: *Арсланбекова А.З.* Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. С. 12.

³ См.: *Арсланбекова А.З.* О развитии института финансово-правовой ответственности в системе современного финансового права // Финансовое право: прошлое, настоящее, будущее: сборник статей по материалам Международной научно-практической конференции, посвященной 85-летию Н.И. Химичевой. Саратов, 2014. С. 22.

амнистии, суть которой выражается в освобождении от финансово-правовой ответственности. Финансовая амнистия по своему содержанию шире налоговой амнистии и соотносится с последней как целое и часть, поскольку помимо налоговой ответственности финансово-правовая ответственность включает в себя и иные институциональные виды.

Одной из весомых и глобальных в настоящее время является проблема перевода валютных ценностей из Российской Федерации с нарушением установленных норм действующего законодательства, которая обозначается как «нелегальный вывоз капитала» или «бегство капитала». Такой перевод представляет собой фактический вывоз валютных ценностей за пределы территории Российской Федерации и их невозвращение на российскую территорию, если по собственнику или владельцу они являются российскими¹.

Обозначенная проблема привлекает к себе пристальное внимание, ибо незаконный вывоз капитала (валютных ценностей) лишает экономику государства крайне важных финансовых ресурсов, которые могли бы быть использованы в качестве инвестиций либо налоговых платежей, а также для реформирования программ социального страхования². Поэтому любое государство заинтересовано в возврате вывезенных незаконно денежных средств.

Одним из способов, направленных на решение указанной проблемы, по мнению многих экспертов, является амнистия³, под которой следует понимать временное изменение государством установленного порядка контроля за доходами и расходами физических лиц и организаций, включая и изменение порядка налогообложения неучтенных денежных средств, в целях их легализации и возвращения в страну происхождения⁴.

Значение термина «капитал» в обозначенной проблеме по справедливому замечанию Н.А. Лопашенко, исходя из сути данного явления, сводит-

¹ См.: Лопашенко Н.А. Проблема бегства капитала из России и пути его возвращения: грантовское монографическое исследование. Саратов, 2002. С. 31.

² См.: Черепненко Н.Е. Незаконный вывоз капитала и пути его предотвращения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 2.

³ См.: Лопашенко Н.А. Указ. соч. С. 78.

⁴ См.: Соловьев И.Н. Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 10.

ся к денежным средствам (наличным и безналичным) в нероссийской валюте, ценным бумагам (в том числе бездокументарным), иным валютным ценностям (например, драгоценным камням, драгоценным металлам, сырьевым ресурсам и т.п.)¹. По смыслу действующего законодательства нелегальный вывоз капитала подпадает под правовое регулирование валютных отношений, поскольку последние представляют собой отношения, связанные с владением, пользованием и распоряжением валютой, ценными бумагами и иными валютными ценностями². Соответственно, амнистия капитала также регулирует валютные отношения.

Вопросы валютного регулирования на законодательном уровне нашли свое отражение в Федеральном законе от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (с изм. 2014 г.)³, установившем правовые основы, принципы валютного регулирования и валютного контроля, а также круг полномочий органов валютного регулирования, их права и обязанности, определившем основные права и обязанности резидентов и нерезидентов по вопросам владения, пользования и распоряжения валютными ценностями, в том числе права и обязанности нерезидентов в отношении владения, пользования и распоряжения валютой Российской Федерации, внутренними ценными бумагами.

С учетом изложенного можно сделать вывод, что амнистию капиталов не следует отождествлять с налоговой амнистией ввиду их разной правовой природы и сути, поскольку, несмотря на наличие элементов налогового права, амнистией капиталов все же охватываются отношения в сфере валютного законодательства, в связи с чем ею гарантируется освобождение от нарушений валютного законодательства.

Валютную ответственность в науке финансового права не все исследователи признают самостоятельным видом финансово-правовой ответственности.

¹ См.: *Лопашенко Н.А.* Указ соч. С. 35.

² См.: *Ерпылева Н.Ю.* Актуальные проблемы теории и практики российского валютного права // *Адвокат.* 2002. № 9. С. 5.

³ СЗ РФ. 2003. № 50, ст. 4859; 2014. № 45, ст. 6154.

сти, указывая, что она является межотраслевым институтом, который включает в себя комплекс разновидностей ответственности – уголовную, гражданско-правовую и административную¹. Рассматривая приведенную точку зрения, следует отметить, что действительно, положениями ст. 25 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» не определен конкретный вид ответственности за нарушения валютного законодательства. По своему содержанию данная норма является отсылочной, устанавливая, что при нарушении резидентами и нерезидентами положений актов валютного законодательства Российской Федерации и актов органов валютного регулирования наступает ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации. Так, законодателем определены два вида ответственности за нарушения валютного законодательства – административная (ст. 15.25 КоАП РФ) и уголовная (ст. 193, 193.1 УК РФ), в связи с чем возникает требующий своего разрешения вопрос о соотношении амнистии капиталов с административной и уголовной амнистией.

Думается, что несмотря на закрепление ответственности за валютные правонарушения КоАП РФ и УК РФ, амнистия капиталов является разновидностью финансово-правовой амнистии и ее не следует отождествлять с административной и уголовной амнистией, поскольку как справедливо отмечает А.З. Арсланбекова, природу валютных правонарушений следует определять не нормативным актом, в котором законодателем закреплены конкретные составы правонарушений, а предметом валютного права². Таким образом, можно констатировать, что валютная ответственность – это разновид-

¹ См., например: *Губарева Т.И.* Финансово-правовые и институциональные проблемы валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ростов н/Д, 2008. С. 5.

² См.: *Арсланбекова А.З.* Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. С. 21. Кроме того, данный вывод основывается на позиции *Покачаловой Е.В., Химичевой Н.И.*, в соответствии с которой, несмотря на то, что валютные отношения регулируются нормами, относящимися к различным отраслям права, финансово-правовые нормы в их круге сохраняют свое преимущественное значение (см.: *Финансовое право: учебно-методический комплекс* / отв. ред. Н.И. Химичева. С. 408 (автор главы Е.В. Покачалова).

ность финансово-правовой ответственности за нарушения валютного законодательства, предусмотренные КоАП РФ и УК РФ. Амнистия капиталов предусматривает освобождение именно от ответственности за указанные правонарушения, но ее не следует отождествлять с амнистией в сфере административного и уголовного права.

С учетом изложенного можно сделать вывод, что исходя из предметного регулирования, финансовая амнистия – самостоятельный вид амнистии, включающий в себя налоговую амнистию и амнистию капиталов.

В целях возврата капитала, незаконно вывезенного из России, в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации 5 ноября 2014 г. на обсуждение вносился проект Федерального закона № 642129-6 «О порядке возврата активов в Российскую Федерацию»¹. В соответствии с положениями указанного проекта предлагалось предоставить лицам право в период с 1 января 2015 г. по 30 июня 2015 г. перечислить денежные средства из иностранных банков на свои счета в российских банках, а также задекларировать имущество, расположенное за пределами РФ, без предоставления документов об источниках их получения. В случае возврата активов плательщики должны были подать заявление о возвращаемых активах и самостоятельно исчислить и уплатить заявительный платеж по налоговой ставке 2,5% до 31 августа 2015 г. включительно (п. 1, 2 ст. 2). При реализации указанного права гарантировалось освобождение лица от обязанности по уплате налога, пени и штрафа; освобождение лица от привлечения к административной и (или) уголовной ответственности за нарушение как налогового законодательства РФ, так и законодательства о валютном регулировании и валютном контроле; запрет на истребование любых документов и сведений об источниках и обстоятельствах приобретения данных денежных средств и имущества (ст. 3).

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.11.2014).

Кроме того, в рамках изучения проблемы налоговой амнистии «финансовая амнистия» и «амнистия капиталов» обозначаются как «экономическая амнистия»¹. Также экономической амнистией называют и амнистию лиц, совершивших преступления в сфере экономической деятельности².

Однако думается, что «экономическая амнистия» и перечисленные виды амнистий – понятия не тождественные, и поэтому для определения их соотношения необходимо обратиться к характеристике данного понятия. Так, лексическое значение слова «экономическая» Д.Н. Ушаковым определяется как прилагательное, образованное от слова «экономика»³. В Толковом словаре русского языка С.И. Ожегова и Н.Ю. Шведовой при рассмотрении значения слова «экономическая» также содержится ссылка на значение слова «экономика»⁴.

Анализ значения термина «экономика», которое дано в современных толковых словарях, позволяет сделать вывод о нескольких его значениях:

- 1) научная дисциплина, предметом изучения которой является определенная отрасль производственной деятельности;
- 2) определенная структура, организация, а также состояние хозяйственной жизни либо отдельной ее отрасли;
- 3) соответствующая определенной ступени развития производительных сил общества совокупность производственных отношений или иными словами – господствующий в обществе способ производства⁵.

Таким образом, экономика – это основная и обязательная составляющая любого общества, представляющая собой совокупность отношений в сфере хозяйственной деятельности для удовлетворения его основных потреб-

¹ См., например: *Соловьев И.Н.* Экономическая амнистия. С. 10.

² См.: *Петрова Н.А.* Экономическая амнистия // *Налоговая проверка*. 2013. № 5. С. 37–43; *Соловьев И.Н.* Экономическая амнистия 2013 года // *Налоговый вестник*. 2014. № 5. С. 55.

³ См.: Толковый словарь русского языка / под ред. Д.Н. Ушакова. С. 658.

⁴ См.: *Ожегов С.И., Шведова Н.Ю.* Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. 2-е изд. С. 907.

⁵ См., например: *Ожегов С.И., Шведова Н.Ю.* Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. 2-е изд. С. 907; *Райзберг Б.А., Л.Ш., Стародубцева Е.Б.* Современный экономический словарь. URL: <http://www.economy.polbu.ru/> (дата обращения: 18.04.2014).

ностей. Без эффективного функционирования экономики не представляется возможным и стабильное социальное развитие общества, в связи с чем значение экономической составляющей общества трудно переоценить.

Финансовые правоотношения, включающие в свой состав также отношения в сфере налогового, бюджетного, банковского, валютного права, выступают основной частью современной экономической системы государства. Думается, что категория «экономическая амнистия» означает освобождение от ответственности за любые нарушения, совершенные в экономической сфере. Соответственно, «экономическая амнистия» является обобщающим термином относительно «финансовой амнистии», «налоговой амнистии», «амнистии капиталов», а также «амнистии налоговых преступлений».

Таким образом, рассматриваемые категории не тождественны друг другу и подлежат самостоятельному применению в зависимости от сферы их действия.

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

Институт амнистии имеет глубокие исторические корни. Амнистия в основном находила свое применение в отношении лиц, совершивших преступления. Однако со временем институт амнистии получил распространение и в области налогового права, в связи с чем для всестороннего изучения обозначенной проблемы необходимо обратиться к историческим истокам возникновения и развития данного правового явления.

Первые налоги были введены еще в Древнем мире далеко до нашей эры¹. Начиная с указанного периода, институт налогообложения сохранил свое существование до наших дней.

Первые зачатки налоговой амнистии А.Д. Никитиной выявлены еще в документах Вавилонии первой половины II тыс. до н.э. Одним из таких источников определен Указ середины XVII в. до н.э. о «справедливости» (misarum) царя Аммицадуки, одного из преемников Хаммурапи, где зафиксировано, что «царь установил справедливый порядок в стране, и это было публично объявлено, поэтому сборщик налогов теперь не имеет права требовать уплаты долгов с домохозяйств, тем более с применением силы»².

Анализ исторического развития нормативно-правовых основ налогообложения в России свидетельствует, что на определенных этапах встречаются различные формы освобождения лиц от уплаты налогов, требующие более детального рассмотрения и сопоставления с институтом налоговой амнистии.

¹ См.: Налоги и налоговое право: учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997. С. 16.

² 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. // История государства и права. 2011. № 11. С. 18.

Обращение к правовым источникам Древнерусского государства показало, что основным источником доходов княжеской казны являлась дань¹, которая первоначально была нерегулярной, но с течением времени превратилась в прямой систематический налог. Было распространено и поземельное обложение. Кроме того, существовали косвенные налоги в виде торговых и судебных пошлин. Например, известны пошлины за провоз товаров через горные заставы («мыт»), через реку («перевоз»), за право иметь склады («гостинная»), за право устраивать рынки («торговая»), за взвешивание и измерение товаров («вес» и «мера»), судебная пошлина за убийство («вира»), штраф за прочие преступления («продажа»)². Указанные пошлины получили свое законодательное закрепление в Русской Правде князя Ярослава Мудрого³.

После татаро-монгольского нашествия уполномоченными хана – баскаками, стал взиматься «выход» – налог с каждой души мужского пола и с головы скота⁴. Затем указанный налог взимался уже самими русскими князьями. Были известны и другие виды налога, такие как откуп и ям. Именно в период татаро-монгольского ига появляются первые случаи освобождения от уплаты налога. В частности, получают распространение тарханские грамоты, выдаваемые изначально татарскими ханами, а впоследствии и русскими князьями отдельным лицам (например, представителям церковной власти, знатым боярам, городам) в знак освобождения их от уплаты повинностей и подсудности обыкновенным судам⁵.

¹ См.: *Землянская Н.И.* Роль налогов в обеспечении публичных расходов: исторический аспект // Финансовое право: прошлое, настоящее, будущее: сборник статей по материалам Международной научно-практической конференции, посвященной 85-летию Н.И. Химичевой. Саратов, 2014. С. 114.

² См.: *Налоги и налоговое право: учебное пособие* / под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997. С. 24.

³ См.: *Тихомиров М.Н.* Пособие для изучения Русской Правды. М., 1953. С. 87–112.

⁴ См.: *Парыгина В.А., Тедеев А.А.* Налоговое право Российской Федерации: учебник. Ростов н/Д, 2002. С. 20.

⁵ См.: *Павленков Ф.* Словарь иностранных слов, вошедших в русский язык. СПб., 1907. URL: <http://dic.academic.ru/> (дата обращения: 13.09.2014).

С XII в. начинают выдаваться жалованные грамоты, освобождающие в силу милости государя отдельных лиц от податей. Разновидностями таких грамот выступали тарханные, обельные, безданные и льготные грамоты¹.

Принятием Судебника 1550 г. впервые ст. 43 вводится запрет на выдачу тарханных грамот². Однако с введением опричнины в 1571 г. Иваном Грозным была дана Новгородская таможенная грамота о сборе пошлин на Торговой стороне в государевой опричнине, согласно которой новгородцу предоставлялось преимущество перед иногородними³.

В период царствования Екатерины II «Жалованной грамотой на право вольности и преимущества благородному нам вернотребному подданному Российскому дворянству» 1785 г. дворянству предоставлялись личные привилегии в виде освобождения от уплаты личных податей⁴.

Однако анализ данных источников свидетельствует, что отмеченные формы освобождения отдельной категории лиц от уплаты налогов еще не свидетельствуют о зарождении института налоговой амнистии, поскольку никак не связаны с освобождением от уплаты налогов именно ввиду неисполнения такой обязанности в форме проявления милосердия государством.

Особое внимание привлекают правовые источники в области налогов в Советском государстве, поскольку именно в этот период впервые встречаются случаи освобождения государством лиц от наказания за неуплату налога. В целях обеспечения полноты исследования видится целесообразным проанализировать систему налогов в советский период, поскольку ее главным признаком является введение чрезвычайных революционных налогов с городского и сельского населения. В рассматриваемый период нормативной основой выступали многочисленные декреты, первыми из которых

¹ См.: Советская историческая энциклопедия: в 12 т. / под ред. Е.М. Жукова. М., 1973-1982. URL: <http://dic.academic.ru/> (дата обращения: 13.09.2014).

² См.: Российское законодательство X–XX вв.: в 9 т. М., 1985. Т. 2: Законодательство периода образования и укрепления Русского централизованного государства / отв. ред. А.Д. Горский. С. 143.

³ См.: Соловьев С.М. История России с древнейших времен: в 29 т. М., 2013. Т. 7. С. 27.

⁴ См.: Андреев А.Р. Российская государственность в терминах. IX – начало XX века. М., 2001. URL: http://russian_statehood.academic.ru/ (дата обращения: 13.09.2014).

стали Декрет СНК от 24 ноября 1917 г. «О взимании прямых налогов»¹ и Декрет ВЦИК и СНК от 28 октября 1918 г. «О единовременном чрезвычайном десятимиллиардном революционном налоге»².

Декретом ВЦИК от 30 октября 1918 г. «Об обложении сельских хозяев натуральным налогом, в виде отчисления части сельско-хозяйственных продуктов» в зависимости от количества десятин посева, а также численности скота в хозяйстве, но с учетом количества едоков начал взиматься натуральный налог³.

Система взимания натурального налога состояла из целого ряда разных видов натуральных налогов, введенных декретами: Декрет СНК РСФСР от 21 апреля 1921 г. «О натуральном налоге на хлеб, картофель и масличные семена»⁴, Декрет СНК РСФСР от 21 апреля 1921 г. «О натуральном налоге на молочные продукты»⁵; Декрет СНК РСФСР от 21 апреля 1921 г. «О натуральном налоге на яйца»⁶, устанавливающий натуральный налог с птицеводства; Декрет СНК РСФСР от 10 мая 1921 г. «О натуральном налоге на льняное и пеньковое волокно»⁷; Декрет СНК РСФСР от 11 мая 1921 г. «О натуральном налоге на табак»⁸; Декрет СНК РСФСР от 31 мая 1921 г.

¹ СУ РСФСР. 1917. № 5, ст. 71.

² Там же. 1918. № 80, ст. 841.

³ Там же. № 82, ст. 864.

⁴ Там же. 1921. № 38, ст. 204. Утратил силу (см.: Постановление ВЦИК, СНК РСФСР от 25 января 1928 г. «Об утверждении перечня узаконений Правительства РСФСР, утративших силу, но не отмененных до сего времени особыми постановлениями» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.10.2014).

⁵ Там же. № 37, ст. 197. Утратил силу (см.: Постановление ВЦИК, СНК РСФСР от 25 января 1928 г. «Об утверждении перечня узаконений Правительства РСФСР, утративших силу, но не отмененных до сего времени особыми постановлениями» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.10.2014).

⁶ Там же. № 38, ст. 205. Утратил силу (см.: Постановление ВЦИК, СНК РСФСР от 25 января 1928 г. «Об утверждении перечня узаконений Правительства РСФСР, утративших силу, но не отмененных до сего времени особыми постановлениями» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.10.2014).

⁷ Там же. № 51, ст. 291. Утратил силу (см.: Постановление ВЦИК, СНК РСФСР от 25 января 1928 г. «Об утверждении перечня узаконений Правительства РСФСР, утративших силу, но не отмененных до сего времени особыми постановлениями» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.10.2014).

⁸ Известия ВЦИК. 1921. № 105. Утратил силу (см.: Постановление ВЦИК, СНК РСФСР от 25 января 1928 г. «Об утверждении перечня узаконений Правительства РСФСР, утратив-

«О натуральном налоге на продукты огородничества и бахчеводства»¹; Декрет СНК РСФСР от 14 июня 1921 г. «О натуральном мясном налоге»²; Декрет СНК РСФСР от 27 октября 1921 г. «О натуральном налоге на пушнину»³. 17 марта 1922 г. указанные виды натуральных налогов Декретом ВЦИК и СНК «Об едином натуральном налоге на продукты сельского хозяйства на 1922/23 гг.»⁴ заменяются единым натуральным налогом, который исчислялся в соответствии с тремя показателями: количество пашни на едока, обеспечение скота и урожайность.

Однако Народным комиссариатом финансов, преследовавшим цель создания твердой валюты на основе червонца, ставки налога постоянно увеличивались, что повлекло массовое привлечение населения к уголовной ответственности⁵, а именно по ст. 79 и ч. 2 ст. 80 УК РСФСР 1922 г.⁶

30 апреля 1923 г. впервые в истории налогообложения Декретом ВЦИК «Об амнистии неплательщиков единого натурального налога»⁷ была объяв-

ших силу, но не отмененных до сего времени особыми постановлениями» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.10.2014).

¹ Там же. № 121. Утратил силу (см.: Постановление ВЦИК, СНК РСФСР от 25 января 1928 г. «Об утверждении перечня узаконений Правительства РСФСР, утративших силу, но не отмененных до сего времени особыми постановлениями» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.10.2014).

² Там же. № 133. Утратил силу (см.: Постановление ВЦИК, СНК РСФСР от 25 января 1928 г. «Об утверждении перечня узаконений Правительства РСФСР, утративших силу, но не отмененных до сего времени особыми постановлениями» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.10.2014).

³ Там же. № 253. Утратил силу (см.: Постановление ВЦИК, СНК РСФСР от 25 января 1928 г. «Об утверждении перечня узаконений Правительства РСФСР, утративших силу, но не отмененных до сего времени особыми постановлениями» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.10.2014).

⁴ СУ РСФСР. 1922. № 25, ст. 284. Утратил силу (см.: Декрет ВЦИК и СНК от 10 мая 1923 г. «О едином сельскохозяйственном налоге на 1923/24 гг.» // СУ РСФСР. 1923. № 42, ст. 451).

⁵ См.: *Шарапова О.А.* Налоговая амнистия: сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему // Реформы и право. 2008. № 1. С. 58.

⁶ Постановление ВЦИК от 1 июня 1922 г. «О введении в действие Уголовного кодекса Р.С.Ф.С.Р.» // СУ РСФСР. 1922. № 15, ст. 153. Утратил силу (см.: Постановление ВЦИК от 22 ноября 1926 г. «О введении в действие Уголовного Кодекса Р.С.Ф.С.Р. редакции 1926 года» // СУ РСФСР. 1926. № 80, ст. 600).

⁷ СУ РСФСР. 1923. № 39, ст. 408 (Утратил силу. См.: Постановление ВЦИК, СНК РСФСР от 25 января 1928 г. «Об утверждении перечня узаконений Правительства РСФСР, утративших силу, но не отмененных до сего времени особыми постановлениями» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.10.2014)

лена амнистия, которой от дальнейшего отбывания наказания освобождались приговоренные к лишению свободы или принудительным работам следующие категории лиц: совершившие преступления впервые; малоимущие семьи; красноармейцы; инвалиды империалистической и гражданской войн и семьи погибших в этих войнах. Кроме того, амнистия подлежала применению и судебными учреждениями при вынесении приговора. Данную амнистию некоторые исследователи называют «квазиналоговой»¹. С этим нельзя не согласиться, поскольку для налоговой амнистии в отмеченном случае характерны только субъекты (налогоплательщики) и объект (налог), а механизм ее реализации – сфера уголовного права.

Резолюция XII съезда РКП (б) от 25 апреля 1923 г. «О налоговой политике в деревне»² определила переход от натурального обложения к денежному, а для облегчения существующего положения крестьянства все прямые налоги были объединены в единый прямой сельскохозяйственный налог³, который нашел окончательное закрепление в Декрете ВЦИК и СНК от 10 мая 1923 г. «О едином сельскохозяйственном налоге на 1923/24 гг.»⁴.

Постановлением ЦИК СССР от 7 марта 1925 г. «Об амнистии»⁵ была объявлена еще одна амнистия, коснувшаяся области налогообложения. Указанным актом предусмотрено освобождение крестьян, приговоренных к лишению свободы или принудительным работам за невзнос или за неплатеж в срок сельскохозяйственного налога, и отмена невзысканных штрафов и неприведенных в исполнение конфискации их имущества. Вводимые меры

¹ См., например: *Шарапова О.А.* Налоговая амнистия: сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему // *Реформы и право.* 2008. № 1. С. 58; *Соловьев И.* Квазиналоговая амнистия // *Налоговый вестник.* 2014. № 3. С. 53.

² КПСС в резолюциях и решениях съездов, конференций и пленумов ЦК: в 15-ти т. 8-е изд., доп. и испр. М., 1970–1984. Т. 3. 1970. С. 405.

³ См.: Там же.

⁴ СУ РСФСР. 1923. № 42, ст. 451. Утратил силу (см.: Декрет ВЦИК, СНК РСФСР от 12 января 1925 г. «Об утверждении перечня узаконений, утративших силу с введением в действие Положения о едином сельскохозяйственном налоге от 30 апреля 1924 года» // СУ РСФСР. 1925. № 5, ст. 41).

⁵ СЗ СССР. 1925. № 17, ст. 130.

также распространялись на кустарей за невзнос и неплатеж в установленные сроки государственных и местных сборов.

Постановление ЦИК СССР от 7 марта 1925 г. «Об амнистии» предусматривало освобождение от наказания за совершенные в сфере налогов преступления, поэтому объявленную им амнистию также нельзя признать налоговой. С учетом разграничения понятий «налоговая амнистия» и «амнистия налоговых преступлений» Декрет ВЦИК от 30 апреля 1923 г. «Об амнистии неплательщиков единого натурального налога» и Постановление ЦИК СССР от 7 марта 1925 г. «Об амнистии» следует рассматривать в качестве источников последней.

Формирование института налоговой амнистии, исходя из правовых источников, следует связывать с 1993 г., поскольку именно тогда на территории России впервые было проведено данное мероприятие. В связи с этим видится логичным обратиться к нормативной основе, механизму проведения и результатам налоговой амнистии 1993 г.

Нормативной основой выступил Указ Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году», предусматривавший проведение в Российской Федерации налоговой амнистии в период, начиная с момента опубликования Указа, то есть с 1 ноября 1993 г.¹, по 30 ноября 1993 г. включительно.

В качестве цели проведения налоговой амнистии отмечено пополнение доходной части бюджета на 1993 г., а также обеспечение финансирования важнейших защищенных статей бюджета, которыми, в первую очередь, выступали стипендии, пенсии, государственные пособия и другие социальные и компенсационные выплаты населению, включая расходы по Фонду социальной поддержки северян. Таким образом, названным актом напрямую указана фискальная цель налоговой амнистии.

Круг субъектов, в отношении которых действовала налоговая амнистия по Указу Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении нало-

¹ Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1993. № 44.

говой амнистии в 1993 году», охватывал: юридических лиц (в их числе предприятия, учреждения и организации) и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Сущность проводимой налоговой амнистии заключалась в том, что в случае, если указанные лица до 30 ноября 1993 г. включительно сообщат о своих неуплаченных в установленном порядке налогах и налоговых платежах как за 1993 г., так и за предшествовавшие годы и внесут их в полном объеме в тот же срок в республиканский бюджет, то освободятся от применения государством санкций, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации.

Письмом Государственной налоговой службы Российской Федерации (далее по тексту – Госналогслужбы РФ) и Министерства финансов Российской Федерации (далее по тексту – Министерства финансов РФ) от 4 ноября 1993 г. №№ ВГ-4-14/178н, 125 «О порядке реализации Указа Президента Российской Федерации от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году»¹ (далее по тексту – Письмо Госналогслужбы РФ и Министерства финансов РФ) разъяснено, что распространение налоговая амнистия имеет лишь в отношении тех налогов и налоговых платежей, которые не были отражены ее субъектами в установленных действующими нормативными актами для представления в налоговые органы документах: отчетностях, налоговых расчетах (декларациях) и т.д. Однако на недоимки по налогам и налоговым платежам, которые имелись на лицевых счетах налогоплательщиков в налоговых органах, а также на отсроченные в установленном порядке платежи, налоговая амнистия не распространялась.

Особым условием налоговой амнистии явилось ужесточение санкций за выявленные правонарушения после истечения срока ее действия. В частности, в Указе Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении

¹ См.: Российские вести. 1993. 2 декабря. Утратило силу (см.: Письмо Минфина РФ от 28 июля 1995 г. № 78, Госналогслужбы РФ от 1 августа 1995 г. № ПВ-4-14/42н «О порядке применения пункта 8 Указа Президента Российской Федерации «О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации» // Российские вести. 1995. 28 сентября).

налоговой амнистии в 1993 году» четко было прописано, что в случае, если после 30 ноября 1993 г. станут явными сокрытые лицами, указанными в качестве субъектов налоговой амнистии, от налогообложения доходы, то устанавливался штраф в размере, который в 3 раза превышал размеры штрафов, установленные п. 1 ст. 13 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Как разъяснено в Письме Госналогслужбы РФ и Министерства финансов РФ, взысканию в повышенном 3-кратном размере подлежали только суммы штрафов относительно сокрытия или занижения дохода (прибыли) либо суммы штрафа за иной сокрытый (неучтенный) объект налогообложения. В случае установления нарушения налогового законодательства, совершенного повторно, штраф взыскивался уже в 3-кратном размере от суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли) либо от суммы налога за иной сокрытый или неучтенный объект налогообложения.

В целях урегулирования процедуры применения налоговой амнистии в вышеуказанном Письме Госналогслужбы РФ и Министерства финансов РФ изложено: субъекты амнистии должны не позднее 30 ноября 1993 г. обратиться непосредственно либо направить по почте заказным письмом в адрес налогового органа, в котором они состоят на учете, заявление с указанием сумм неуплаченных налогов и платежей, отчетного периода по недоплате, а также других необходимых данных с приложением дополнительных налоговых расчетов (деклараций), платежных поручений (с отметкой банка) на их перечисление в республиканский бюджет Российской Федерации, в которых должно быть указано, что суммы, отраженные в них, перечисляются в бюджет в соответствии с Указом Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году».

К участию в реализации налоговой амнистии были привлечены банки и кредитные учреждения независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности. При этом на нормативном уровне была закреплена их обязанность представлять в период проведения налоговой амнистии по за-

просу Госналогслужбы РФ и ее территориальных органов в 3-дневный срок необходимые сведения о наличии счетов предприятий, учреждений и организаций. В целях обеспечения исполнения указанной обязанности предусматривалась и санкция: в случае отказа или уклонения банка или кредитного учреждения от представления необходимых сведений либо представления недостоверных сведений, Центральный банк Российской Федерации по ходатайству Госналогслужбы РФ имел право отзывать в установленном порядке выданную указанному банку или кредитному учреждению лицензию на проведение банковских операций.

Особенностью налоговой амнистии 1993 г. следует признать предоставление налоговым органам полномочий по проведению документальных налоговых проверок за период до окончания срока ее действия, то есть до 30 ноября 1993 г. Перед началом проверки налоговые органы должны были предложить налогоплательщикам в форме письменного заявления объявить о своих неуплаченных налогах и налоговых платежах с составлением дополнительных налоговых расчетов. В случае принятия налогоплательщиком такого предложения проверка разрешалась после составления всех необходимых документов. Если налогоплательщик обращался с просьбой об отсрочке представления объявления о неуплаченных налогах и налоговых платежах ввиду незаконченности расчетов, то налоговый орган должен был предоставить отсрочку, но лишь до 30 ноября 1993 г. включительно.

Оценка обществом итогов проведенной в 1993 г. налоговой амнистии привела к единому мнению, что ожидаемые результаты неоправданны. Так, по данным Госналогслужбы РФ в налоговые органы за период действия амнистии обратились 44 тыс. юридических лиц и 2 тыс. предпринимателей. В государственный бюджет было внесено 270 млрд. рублей ранее неуплаченных налогов¹. «В то же время налоговыми органами проверено около 500 тыс. юридических лиц, из них 17 тыс. – объявившие о своих неуплаченных

¹ См.: Синельников-Мурылев С., Титов С., Анисимова Л. Государственные финансы в 1993 году. URL: <http://www.budgetrf.ru/Publications/Magazines/Ve/1994/94-5sinelnikov/94-5sinelnikov000.htm>

налогах, выявлено и переведено в бюджет (с учетом финансовых санкций) 4,5 трлн. рублей»¹.

Обоснованным видится замечание И.Н. Соловьева, отметившего в качестве основной причины такого неоправданного результата то, что налоговая система России в 1993 г. была еще совсем молодой: в этот период лишь начал формироваться контроль за правильным и своевременным внесением налогов в бюджет, не были отлажены аналитические и практические функции налоговых органов, а профилактические меры по налоговым правонарушениям отсутствовали. Кроме того, амнистия не распространялась на огромную категорию налогоплательщиков – физических лиц². Заслуживает внимания и позиция О.А. Шараповой, выделившей в качестве недостатков амнистии 1993 г. отсутствие низких ставок подлежащего уплате налога и чрезмерно короткие сроки проведения³.

Таким образом, проведенная в 1993 г. налоговая амнистия послужила первоосновой зарождения института налоговой амнистии. Думается, что именно по причине отсутствия опыта проведения в России налоговых амнистий ранее, а также из-за неготовности общества к восприятию такого явления, налоговая амнистия 1993 г. не привела к успешным итогам.

Налоговая амнистия получила свое последующее развитие. Так, вторым этапом становления института налоговой амнистии явилось принятие Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами»⁴.

Главная особенность указанного нормативного акта – отсутствие термина «налоговая амнистия», который законодателем заменен на выражение «упрощенный порядок декларирования доходов», толкуемое в ст. 1 Федерального закона как уплата физическими лицами декларационного платежа

¹ Кучеров И.И. Налоги и криминал (историко-правовой анализ). М., 2000. С. 148.

² См.: Соловьев И. Историко-правовые аспекты проведения налоговых амнистий // Налоговый вестник. 2014. № 4. С. 75–76.

³ См.: Шарапова О.А. Налоговая амнистия: сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему // Реформы и право. 2008. № 1. С. 73.

⁴ СЗ РФ. 2007. № 1, ч. 1, ст. 32.

без представления документов о видах и источниках доходов. Думается, следует поддержать точку зрения А.Ю. Рыманова, согласно которой законодатель не применил термин «налоговая амнистия», поскольку, не упоминая о вине налогоплательщиков, преследовал цель привлечения к участию в мероприятии наибольшего количества налогоплательщиков¹.

Сравнительный анализ налоговой амнистии, проведенной в 1993 г., с амнистией 2007 г., позволяет констатировать, что Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» определил иную цель амнистии – предоставление физическим лицам возможности исполнить обязанность по уплате налогов в отношении доходов, полученных до 1 января 2006 г. и подлежащих налогообложению в Российской Федерации посредством уплаты декларационного платежа (суммы денежных средств, уплачиваемой лицами в соответствии с данным Законом). Сделанный вывод также подтверждается высказыванием председателя Счетной палаты РФ С.В. Степашина, отметившего, что целью данной амнистии являлось не денежное пополнение, а формирование в России атмосферы взаимного доверия между государством и гражданами².

Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» четко оговорены срок проведения амнистии – с 1 марта 2007 г. до 1 января 2008 г. и круг субъектов, в отношении которых она действовала, – физические лица, за исключением двух категорий:

1) лиц, с доходов которых в установленном порядке были уплачены налоги (страховые взносы в государственные социальные внебюджетные фонды);

¹ См.: Рыманов А.Ю. Налоговая амнистия: замысел и результаты // Финансы. 2008. № 4. С. 27.

² См.: Официальный сайт газеты «Политические новости». URL: <http://politican.ru/smironov-nalogovaya-amnistiya-byila-polovinchatoy/> (дата обращения: 27.08.2011).

2) лиц, в отношении которых имеется вступивший в законную силу обвинительный приговор за совершение предусмотренного ст. 198 УК РФ преступления, если судимость по указанной статье не снята и не погашена.

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;

¹ 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

¹ При сопоставлении отмеченных итогов следует учитывать, что Указом Президента РФ от 4 августа 1997 года № 822 «Об изменении нарицательной стоимости российских денежных знаков и масштаба цен» (с изм. от 3 декабря 2001 г.) с 1 января 1998 г. на территории Российской Федерации произведена деноминация рубля и замена обращающихся рублей на новые по соотношению 1000 рублей в деньгах старого образца на 1 рубль в новых деньгах (СЗ РФ. 1997. № 32, ст. 3752; 2001. № 50, ст. 4704).

² Информация размещена на официальном сайте Министерства финансов РФ. URL: http://www.minfin.ru/ru/search/?q_4=%D0%B0%D0%BC%D0%BD%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B8%D1%8F&source_id_4=6 (дата обращения: 22.04.2011).

округ (565 млн рублей), третье место – город Санкт-Петербург (199,1 млн рублей)¹.

Управление Федерального казначейства по Саратовской области отметило, что правом на амнистию в рамках Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» воспользовались 79 налогоплательщиков, совокупный декларационный платеж по региону составил 10,8 млн руб.² По сравнению с Саратовской областью согласно официальным данным Управления Федерального казначейства по Нижегородской области в рамках данной налоговой амнистии поступило 132 платежа на сумму в 14 млн. руб.³

Приведенные цифры в сопоставлении с результатами налоговой амнистии 1993 г. несомненно позволяют утверждать об успешности итогов амнистии 2007 г. Необходимо учесть, что и эксперты посчитали налоговую амнистию, проведенную в 2007 г., вполне удачной, поскольку в бюджет государства поступили дополнительные денежные средства, тогда как само государство практически никаких расходов не понесло⁴.

Однако налоговая амнистия 2007 г. имела и ряд недостатков, в числе которых А.Ю. Рымановым обоснованно выделены отсутствие в круге ее субъектов индивидуальных предпринимателей, использующих специальные

¹ Информация опубликована на официальном сайте газеты «Взгляд». URL: <http://vz.ru/economy/2008/1/25/140290.html> (дата обращения: 27.08.2011).

² Новости Саратова. 2008. 13 марта. URL: <http://triadsky.ucoz.ru/news/2008-03-13-2369-987> (дата обращения: 12.02.2011).

³ См.: Официальный сайт Управления Федерального казначейства по Нижегородской области. URL: <http://nizhegorodskaya.roskazna.ru/news/2957/10141> (дата обращения: 12.02.2011).

⁴ Информация размещена на официальном сайте газеты «Новости». URL: <http://www.newsru.com/finance/28jan2008/amnesty.html> (дата обращения: 27.08.2011). Следует заметить, что встречаются и совершенно критические взгляды относительно итогов налоговой амнистии 2007 г. Так, ее результаты названы неуспешными руководителем практики уголовно-правовой защиты бизнеса компании «Пепеляев, Гольцблат и партнеры» М. Кошкиным (см.: URL: <http://vz.ru/economy/2008/1/25/140290.html> (дата обращения: 27.08.2011)), главой фонда «Индем» Г. Сатаровым (см.: URL: <http://www.newsru.com/finance/28jan2008/amnesty.html> (дата обращения: 27.08.2011)), а также О.А. Шараповой (см.: *Шарапова О.А.* Налоговая амнистия: сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему // Реформы и право. 2008. № 1. С. 74).

налоговые режимы, а также низкий уровень рекламной кампании амнистии¹.

В.В. Васильевой, И.А. Николаевым отмечено, что при принятии Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» не рассматривался вопрос о введении моратория на обязательный контроль перечисленных в Федеральном законе от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»² операций³. В связи с этим перечисление декларационного платежа не освобождало физических лиц от обязательного контроля операции, посредством которых они имели желание легализовать доходы.

К. Сасов понятием «налоговая амнистия» обозначает и списание признанных безнадежными к взысканию недоимки по налогам (сборам) (в том числе отмененным), задолженности по пеням, начисленным на указанную недоимку, и задолженности по штрафам, образованным у физических лиц по состоянию на 1 января 2009 г.⁴ Нормативная основа такого списания недоимок по налогам – Федеральный закон от 21 ноября 2011 г. № 330-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, статью 15 Закона Российской Федерации «О статусе судей в Российской Федерации» и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (с изм. от 28 июля 2012 г.)⁵ (далее по тексту – Федеральный закон «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»).

¹ См.: *Рыманов А.Ю.* Налоговая амнистия - 2007: оценка результативности // *Финансы и кредит.* 2008. № 19. С. 50.

² Российская газета. 2001. 9 августа; 2015. 12 января.

³ См.: *Васильева В.В.* Налоговая амнистия. Пошаговая инструкция. М., 2007. С. 31; *Николаев И.А.* Налоговая амнистия: итоги // *Финансовые и бухгалтерские консультации.* 2008. № 3. С. 7.

⁴ См.: *Сасов К.* Почему не работает налоговая амнистия // *ЭЖ-Юрист.* 2009. № 30. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.10.2013).

⁵ Российская газета. 2011. 26 ноября; 2012. 30 июля.

Основанием для признания недоимки по налогам (сборам) (в том числе отмененным), задолженности по пеням, начисленным на указанную недоимку, и задолженности по штрафам безнадежными указано истечение установленных законодательством срока направления требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафа, срока подачи заявления в суд об их взыскании за счет имущества налогоплательщика, а также срока для предъявления к исполнению исполнительного документа. Однако законодатель из данного правила исключил недоимки, пени и штраф по налогам, подлежащим уплате физическими лицами в связи с осуществлением ими предпринимательской деятельности или занятием в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой.

Порядок списания признанных безнадежными недоимки, задолженности по пеням и штрафам физических лиц, образованных по состоянию на 1 января 2009 г., утвержден Приказом Федеральной налоговой службы РФ от 14 декабря 2011 г. № ММВ-7-8/923@¹.

Таким образом, в соответствии с приведенными положениями государство налоговым органам предоставило полномочие по освобождению налогоплательщиков – физических лиц от уплаты недоимки по налогу, а также начисленных на него пени и штрафа, образованных по состоянию на 1 января 2009 г.

Однако сравнительный анализ порядка списания недоимок по налогам в силу признания их безнадежными с процедурой проведения налоговой амнистии позволяет выделить следующие отличительные признаки указанных мероприятий. Так, в рамках Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» списание недоимки по налогу, а также начисленных на него пени и штрафа осуществляется ввиду признания их безнадежными по причине истечения сроков взыскания. Налоговая амнистия, в свою очередь, подразумевает государственную волю по предоставлению налогоплательщикам дополнительной возможности добровольного исполнения невыполненной в уста-

¹ Там же. 2011. 30 декабря.

новленном законодательством порядке обязанности по уплате налога. В связи с этим налоговая амнистия преследует также цель обеспечения исполнения обязанности по уплате налога. Списание недоимки по налогу, признанной безнадежной к взысканию, осуществляется в одностороннем порядке и не предполагает совершения налогоплательщиком активных действий по исправлению неисполненной обязанности по уплате налога, что не соответствует сущности налоговой амнистии, проводимой как мероприятие на взаимовыгодных условиях.

Приведенный анализ позволяет сделать вывод, что списание недоимки по налогу, а также начисленных на него пени и штрафа ввиду признания их безнадежными и налоговая амнистия – совершенно разные по своей направленности явления.

Нельзя оставить без внимания и положения Федерального закона от 9 июля 2002 г. № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» (с изм. от 21 июля 2014 г.)¹, предоставляющие сельскохозяйственным товаропроизводителям право реструктуризации долгов, которые включают в себя также задолженности по платежам в бюджеты всех уровней, то есть и недоимки по налогам.

Из смысла ст. 1 данного Закона реструктуризация определяется как прекращение долговых обязательств путем их замены обязательствами, предусматривающими другие условия их обслуживания и погашения, что оформляется специальным соглашением между кредиторами и должником. Однако решение о возможности заключения указанного соглашения принимается специальным органом государственной власти – территориальной комиссией по финансовому оздоровлению сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Законодателем в ст. 20 этого же Закона раскрывается суть реструктуризации, которая заключается в полном списании сумм пеней и штрафов,

¹ СЗ РФ. 2002. № 28, ст. 2787; 2014. № 30, ч 1, ст. 4227.

предоставлении отсрочек и рассрочек на сумму основного долга и начисленных процентов, а также списании сумм основного долга и начисленных процентов. Таким образом, в рамках соглашения о реструктуризации возможно полное списание недоимок по налогам, а также начисленных на него пени и штрафа. Кроме того, в ст. 20.1 указанного Закона установлены специальные правила относительно долгов по налогам и сборам, возникшим до даты, на которую долги фиксируются в соглашении о реструктуризации, но доначисленным после его подписания. Такие долги также подлежат реструктуризации в пределах установленного заключенного соглашением срока, а порядок и условия такого погашения устанавливаются Правительством РФ.

Кроме того, реструктуризация долгов сельскохозяйственных товаропроизводителей основана на принципах добровольности, равнодоступности, обеспечения единых условий для ее проведения, конфиденциальности и однократности участия в программе¹.

С учетом изложенного можно отметить, что реструктуризация долгов по налогам в рамках Федерального закона от 9 июля 2002 г. № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» имеет признаки, определяющие ее сходство с налоговой амнистией. Однако думается, реструктуризацию долгов по налогам в рамках рассматриваемого Закона нельзя обозначить понятием «налоговая амнистия», поскольку, во-первых, указанные явления преследуют совершенно разные цели: реструктуризация проводится для финансового оздоровления сельскохозяйственного товаропроизводителя, а налоговая амнистия – в целях реализации задач экономического развития общества, а также принципа гуманизма². Во-вторых, списание недоимки по налогам на основании данного Закона производится

¹ Несмотря на указание на однократность участия в программе, законодателем установлены случаи, когда лицо имеет право принять участие и во второй раз (см.: ст. 7 Федерального закона от 9 июля 2002 г. № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей»).

² Более подробно цели налоговой амнистии рассмотрены в подпараграфе втором параграфа первого главы второй диссертационного исследования.

только в системе реструктуризации всех долгов товаропроизводителя и отдельно без них не осуществляется. В отличие от этого налоговая амнистия – самостоятельное мероприятие, которое охватывает исключительно недоимки по конкретным налогам. В-третьих, налогоплательщики при проведении налоговой амнистии самостоятельно принимают решение об участии в ней, совершив действия в виде погашения недоимки по налогу. Реструктуризация долгов сельскохозяйственных товаропроизводителей, в свою очередь, предполагает добровольное участие лиц в программе в виде подачи в территориальную комиссию заявления и определенного перечня документов для включения в состав участников программы, по результатам рассмотрения которого может быть принято решение как об удовлетворении заявления, так и об отказе во включении в состав участников программы. Соответственно, для участия в программе реструктуризации долгов обязательна стадия принятия решения территориальной комиссией о предоставлении такой возможности.

Таким образом, списание долгов по налогам в рамках Федерального закона от 9 июля 2002 г. № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» не охватывается понятием «налоговая амнистия». Несмотря на наличие некоторых сходных признаков – это отдельные мероприятия, совершенно разные по своей сути и процедуре проведения.

Федеральным законом от 29 декабря 2014 г. № 477-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»¹ впервые зарегистрированным индивидуальным предпринимателям, осуществляемым деятельность в производственной, социальной и научной сферах и перешедшим в течение двух лет с момента регистрации на упрощенную или патентную систему налогообложения предоставлена возможность воспользоваться правом применять налоговую ставку в размере 0% непрерывно в течение двух налоговых периодов. Однако данное нововведение ду-

¹ Российская газета. 2014. 31 декабря.

мается правильным обозначить не налоговой амнистией, а налоговой льготой¹, поскольку применение налоговой ставки в размере 0% в рамках указанного Закона направлено на смягчение налогового бремени налогоплательщика, а не на обеспечение исполнения невыполненной в установленном порядке обязанности по уплате налога.

Изучение генезиса основ налоговой амнистии в России показало, что фундаментом для формирования самого института налоговой амнистии послужил Указ Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году», а дальнейшее развитие налоговая амнистия получила в Федеральном законе от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами».

Опыт проведения налоговых амнистий в России имеет неоценимое значение, поскольку анализ становления и развития указанного института позволяет выявить основные недостатки, которые послужили причиной недовольства результатами и подлежат более детальной разработке и устранению.

Таким образом, предпринятое в настоящей главе диссертации исследование подтверждает многоаспектность понятия «налоговая амнистия»: это и государственно-правовой акт, и особый метод финансовой деятельности государства, и правовой институт, и совокупность общественных отношений денежного характера. Правовая природа налоговой амнистии заключается в основании освобождения от налоговой ответственности.

Предмет и метод правового регулирования института налоговой амнистии свидетельствуют о его принадлежности налоговому праву как подотрасли финансового права. Характеристика структурных элементов системы налогового права как подотрасли финансового права в системе

¹ Налоговая льгота признается одним из самых распространенных часто применяемых налоговых стимулов и понимается как «предоставленная налоговым законодательством исключительная возможность полного или частичного освобождения от уплаты налога при наличии объекта налогообложения, а также иное смягчение налогового бремени для налогоплательщика» (Лайченкова Н.Н. Стимулы в налоговом праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2007. С. 13).

отраслей российского права, подотрасли финансового законодательства, подотрасли науки финансового права и самостоятельной учебной дисциплины позволяет сделать вывод, что налоговая амнистия – это одновременно институт налогового права, субинститут финансового права и межотраслевой институт российского законодательства. Как институт науки налогового права налоговая амнистия – это целостная система научных концепций, представлений, позиций и взглядов по вопросам данного налогово-правового института. Кроме того, налоговая амнистия подлежит изучению в рамках учебной дисциплины «Налоговое право».

Понятие «налоговая амнистия» следует отличать от иных близких по значению понятий – «экономическая амнистия», «финансовая амнистия», «амнистия капиталов» и «амнистия налоговых преступлений». Основанием их разграничения служат система отраслей российского права и система юридической ответственности.

Исторический анализ нормативной базы в сфере налогообложения показывает, что институт налоговой амнистии начал формироваться с принятием Указа Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году» и получил свое последующее развитие в положениях Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами».

Оценка итогов налоговых амнистий, проведенных в России, дает основу для разработки основных направлений развития института налоговой амнистии в системе налогового, финансового права и российского законодательства, которые, думается, необходимо определять с учетом особенностей его финансово-правового регулирования и зарубежного опыта.

ГЛАВА 2. НАЛОГОВО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ИНСТИТУТА НАЛОГОВОЙ АМНИСТИИ И ОСНОВНЫЕ НАПРАВ- ЛЕНИЯ ЕГО РАЗВИТИЯ

2.1. Правовая форма налоговой амнистии

2.1.1. Институт налоговой амнистии: особенности правовой формы выражения

Право как основной регулятор общественных отношений выражается в разных ипостасях, форма которых зависит от способа проявления государственной воли вовне. Выделяют четыре формы права: нормативный акт, правовой обычай, юридический прецедент и нормативный договор¹. Нормативный акт – это правовой акт, который содержит нормы права и направлен на урегулирование конкретных общественных отношений². Правовой обычай представляет собой исторически сложившееся обычное правило поведения, которое в результате многократного и длительного применения стало привычным³. Под юридическим прецедентом понимается имеющее силу нормы права решение государственного органа по конкретному юридическому делу, которым руководствуются при разрешении схожих дел⁴. Нормативный договор определяется как соглашение между правотворческими субъектами, заключаемое по вопросам, представляющим их общий интерес⁵.

¹ См., например: Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. М., 2004. С. 139, Теория государства и права: учебник / под ред. С.С. Алексеева. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2005. С. 92.

² См.: Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2001. С. 208 (автор темы В.Л. Кулапов).

³ См.: Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. Саратов, 2005. С. 190.

⁴ См.: Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. С. 140.

⁵ См.: Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебник. Саратов, 2011. С. 272.

Первой правовой формой объявления амнистии в области налогового права послужил Указ Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году». В целях разъяснения данного Указа было принято письмо Госналогслужбы РФ и Министерства финансов РФ «О порядке реализации Указа Президента Российской Федерации от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году». Следующей формой объявления налоговой амнистии в Российской Федерации выступил принятый в 2006 г. Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами», положения которого были разъяснены Письмом Министерства финансов РФ, Казначейства РФ, ЦБ РФ «О порядке применения отдельных положений Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами».

Таким образом, приведенные факты свидетельствуют, что формами выражения налоговой амнистии в Российской Федерации выступали различные правовые акты: указ президента, федеральный закон, принятый Государственной Думой Федерального Собрания РФ, а также письма некоторых органов государственной власти.

В целях обеспечения полноты исследования видится необходимым определение видовой специфики правового акта, в котором выражается налоговая амнистия, поскольку в теории права в зависимости от направленности действия выделяют четыре категории правовых актов: нормативно-правовые акты, акты толкования (интерпретационные), акты применения права, прочие акты (заявления, послания, декларации, обращения и т.п.)¹.

Нормативно-правовой акт – это документ компетентного правотворческого органа, принятый в особом порядке и содержащий нормы права². Отличительные признаки, позволяющие отделить его от ненормативного акта, следующие:

¹ См.: Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. С. 173.

² См.: Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебник. С. 274.

- 1) исходит от государства, поскольку является результатом правотворческой деятельности компетентных государственных органов;
- 2) состоит из нормативных предписаний, обладающих определенной юридической силой и устанавливающих единый, государственно-властный порядок регулирования социально значимых отношений, ограниченный во времени, в пространстве и по кругу адресатов;
- 3) имеет строго определенную форму, определенные реквизиты и символы;
- 4) существует юридически урегулированный процедурно-процессуальный порядок его принятия;
- 5) его реализация обеспечивается комплексом мер государственного воздействия¹.

Акты толкования направлены на конкретизацию и разъяснение действующего права для более эффективной и правильной его реализации². Основные признаки актов данной категории: обладают ненормативным характером; не являются формой права и источником права; носят хоть и обязательный, но подзаконный характер; имеют определенного адресата, в основном должностных лиц; направлены на разъяснение смысла и содержания норм права, а не создание новых норм права³.

Под правоприменительным актом понимается официальный документ, содержащий властное решение компетентного органа в отношении индивидуального лица по конкретному делу⁴. Данная категория актов также не направлена на создание новых норм права, их функциональное назначение состоит в применении уже существующих правовых норм в отношении соответствующих лиц – такие акты имеют индивидуально-определенный харак-

¹ См.: Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. С. 208 (автор темы В.Л. Кулапов).

² См.: Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. С. 252.

³ См.: Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. С. 286 (автор темы А.В. Осипов).

⁴ См.: Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. Саратов, 2005. С. 248.

тер, но при этом являются обязательными для исполнения, то есть властными. Как и акты толкования права, правоприменительные акты не являются источником права и формой права, но, в свою очередь, порождают определенные правоотношения, выступая тем самым юридическим фактом, и обеспечиваются мерами государственного принуждения. Главная особенность правоприменительных актов – их однократное применение, после чего они прекращают свое действие¹.

Налоговая амнистия как государственное мероприятие включает в себя две стадии: объявление амнистии и ее реализацию. Объявление амнистии оформляется принятием государственного правового акта, регулирующего порядок ее реализации. Вторая стадия амнистии выражается в действиях налогоплательщиков (налоговых агентов), которые могут быть активными (если лица решили воспользоваться правом на амнистию) либо пассивными (если лица решили воздержаться от права на амнистию), а также в деятельности органов государственной власти (например, принятие актов, разъясняющих порядок проведения амнистии, действия налоговых органов по списанию недоимок вследствие правового акта об объявлении амнистии) и иных организаций (например, осуществление банками операций по переводу денежных средств).

Налоговая амнистия как институт права находит свое выражение в различных правовых актах, среди которых представляется возможным выделить: акт об объявлении налоговой амнистии, акты о разъяснении применения акта об объявлении налоговой амнистии и акты применения налоговой амнистии в отношении конкретного лица.

Исходя из генезиса нормативно-правовых основ налоговой амнистии, к числу актов о ее объявлении следует отнести Указ Президента Российской Федерации от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году» и Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами». Ана-

¹ См.: Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. С. 253 (авторы темы Ф.А. Григорьев, А.Д. Черкасов).

лиз данных актов позволяет сделать вывод, что несмотря на различные формы выражения, акт об объявлении налоговой амнистии имел строго определенные форму, реквизиты и символы.

Кроме того, Указ Президента Российской Федерации от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году» установил действующие конкретный период времени на всей территории Российской Федерации и обладающие юридической силой правила, определенный порядок регулирования отношений между государством и налогоплательщиками, обеспечив их исполнение мерами государственного принуждения, в частности, путем применения штрафных санкций. Акт об объявлении налоговой амнистии в форме Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» также содержал в себе действующие на всей территории Российской Федерации и обладающие юридической силой правила, устанавливающие определенный порядок регулирования отношений между государством и налогоплательщиками.

Таким образом, акт об объявлении налоговой амнистии ограничен во времени (действует на определенном промежутке времени), в пространстве (действует на всей территории Российской Федерации), в отношении определенного круга субъектов (определенной категории налогоплательщиков).

Содержание отмеченных актов об объявлении налоговой амнистии в России свидетельствует, что данный вид актов издается органом государственной власти и характеризуется нормативностью предписаний, которые регулируют отношения между государством и налогоплательщиками по исполнению последними обязанности по уплате налогов и освобождению от ответственности.

Кроме того, актом об объявлении налоговой амнистии создаются новые предписания, устанавливающие особый порядок регулирования общественных отношений в области налогов и сборов, в частности отношений между

государством и налогоплательщиками по исполнению обязанности по оплате установленных налогов.

В отличие от правоприменительных актов акт об объявлении налоговой амнистии хоть и действует определенный период времени, но рассчитан на многократное применение в этот период, принимается не в отношении индивидуального лица, а неопределенного круга специальной группы налогоплательщиков. Следовательно, если судить о функциональном назначении акта об объявлении налоговой амнистии и основываться на выявленных его признаках, можно сделать вывод, что его правовой формой выражения выступает именно нормативно-правовой акт.

С учетом межотраслевого характера института амнистии следует отметить, что в литературе встречается позиция, согласно которой акты амнистии и помилования по своей сути являются ненормативными, поскольку изменений в действие других правовых актов не вносят¹. Однако думается, указанную позицию нельзя применить в отношении акта об объявлении налоговой амнистии, что обусловлено спецификой данной амнистии. В частности, акт об объявлении налоговой амнистии в отличие от иных актов об амнистии выглядит как мероприятие на взаимовыгодных условиях как для государства, так и лиц, имеющих недоимки по налогам. В связи с этим данный акт предусматривает специальный порядок проведения налоговой амнистии, устанавливая определенную процедуру действия как государственных органов, так и субъектов, в отношении которых она действует. Кроме того, акт об объявлении налоговой амнистии может вводить, например, заниженную процентную ставку налога (отличную от действующей до объявления амнистии), что свидетельствует об установлении новых норм, регулирующих отношения в области взимания налогов.

Отсутствие правового регулирования конкретных жизненных ситуаций, абстрактность юридических норм приводит к разработке правовых

¹ См.: Марогулова И.Л. Амнистия и помилование в российском законодательстве. М., 1998. С. 62.

предписаний для разрешения сложившейся ситуации самим правоприменителем. Такое явление в теории права обозначается термином «поднормативное регулирование общественных отношений»¹. Созданный в результате указанного регулирования акт является правовым и содержит основанные на нормах права юридические правила, осуществляющие регулятивную функцию посредством конкретизации и детализации абстрактных норм права, восполнения пробелов в праве². При определении природы акта об объявлении налоговой амнистии с учетом отсутствия его законодательного закрепления видится логичным сопоставить данный акт с поднормативным.

Признаками поднормативного регулирования выступают: обусловленность неурегулированностью конкретных ситуаций либо абстрактностью юридических норм; соответствие действующему праву и принципам его системы; осуществление, в основном, высшей правоприменительной инстанцией; прецедентный и временный характер решений, принимаемых в ходе такого регулирования; субсидиарный характер; возможность применения специальных юридических категорий и конструкций в виде правовых презумпций, фикций, преюдициальных фактов и т.д.; правовые предписания служат вспомогательным источником разрешения юридических дел³. Хотя налоговая амнистия характеризуется недостаточностью урегулирования нормами действующего законодательства и носит временный характер, однако акт об объявлении амнистии принимается не правоприменительной инстанцией, а высшим представительным органом государственной власти. Данный акт содержит правовые нормы, которые имеют основное, а не вспомогательное значение при разрешении конкретных дел на практике. С учетом изложенно-

¹ Указанный термин означает «упорядочение общественных отношений, не урегулированных либо недостаточно урегулированных нормами действующего законодательства, которое осуществляется правоприменителем в соответствии с действующим правом и вновь возникающими жизненными обстоятельствами путем выработки особых юридических конструкций и правоположений» (*Медная Ю.В.* Поднормативное правовое регулирование общественных отношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2008. С. 8).

² См.: *Сирота Е.Г.* Акты поднормативного регулирования корпоративных отношений в хозяйственных обществах: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2004. С. 7.

³ См.: *Медная Ю.В.* Поднормативное правовое регулирование общественных отношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. С. 8–9.

го, можно констатировать, что акт об объявлении налоговой амнистии по своему содержанию, признакам и функциональному назначению поднормативным являться не может.

Нельзя оставить без внимания тот факт, что на практике в связи с действием налоговой амнистии налоговыми органами принимаются акты в отношении конкретных лиц, например когда лицо, воспользовавшись правом амнистии, внесло платеж, тем самым исполнило свою обязанность, однако в ходе проверки налоговым органом выявлен факт уклонения от уплаты налога данным лицом. В случае предъявления налогоплательщиком документа, подтверждающего факт исполнения обязанности по налоговой амнистии, налоговый орган принимает решение о списании с него недоимок. Такое решение налогового органа характеризуется тем, что принимается во исполнение акта об объявлении налоговой амнистии (нормативно-правового акта) и носит индивидуальный характер, поскольку выносится в отношении конкретного лица и порождает уже отношения между данным лицом и государством. Поэтому акты такой категории являются правоприменительными.

Кроме того, как свидетельствует опыт проведения налоговой амнистии в России, были приняты акты¹, функциональное назначение которых заключалось в интерпретации положений правового акта, которым налоговая амнистия объявлена, разъяснении порядка его реализации, причем новые нормы ими не вводились, в связи с чем их следует считать актами толкования права.

Таким образом, проведение налоговой амнистии предполагает издание различных по своему виду и характеру актов, начиная с принятия и введения в действие акта об объявлении налоговой амнистии и заканчивая решениями

¹ Например, письмо Госналогслужбы РФ и Минфина РФ от 4 ноября 1993 г. №№ ВГ-4-14/178н, 125 «О порядке реализации Указа Президента Российской Федерации от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году», письмо Минфина 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».

и иными актами налоговых органов по вопросам применения акта налоговой амнистии и его толкования, то есть механизм проведения налоговой амнистии влечет как правотворческий, так и правоприменительный и интерпретационный процессы.

Проведенный анализ позволяет заключить, что институт налоговой амнистии находит правовую регламентацию в правовых актах, которые имеют сложный характер и в зависимости от субъекта, их принимающего; стадии; круга лиц, в отношении которого действуют; целей их принятия могут быть следующих видов: акт об объявлении налоговой амнистии, который представляет собой нормативно-правовой акт; акт о списании недоимок в рамках налоговой амнистии, который по сути является правоприменительным актом; акт толкования акта об объявлении налоговой амнистии, выступающий разновидностью интерпретационных актов.

Наибольший интерес представляет вопрос о характере правового акта об объявлении налоговой амнистии, поскольку именно наличие данного акта порождает существование и иных, принимаемых при реализации налоговой амнистии.

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

Одним из главных признаков, характеризующих правовой акт в качестве нормативного, является содержание в нем норм права. Поскольку акт об объявлении налоговой амнистии представляет собой разновидность нормативно-правового акта, его налогово-правовую характеристику следует начать именно с особенностей конструирования правовых норм, формирующих его содержание.

В науке финансового права считается, что нормы налогового права, являясь по своей сути юридическими, выступают разновидностью финансово-правовых норм¹. Указанное обстоятельство позволяет сделать вывод, что налогово-правовым нормам присущи как общие признаки, характерные юридическим нормам, так и специальные признаки финансово-правовых норм.

На основе анализа общих признаков юридических норм² можно выделить следующие признаки налогово-правовой нормы:

- 1) представляют собой правила поведения, гарантированные государством, то есть выражают государственную волю;
- 2) возлагают юридические обязанности на участников отношений, предоставляют им субъективные права;
- 3) рассчитаны на многократное применение;
- 4) носят общеобязательный характер;
- 5) обладают формальной определенностью;
- 6) в случае их неисполнения обеспечиваются возможностью применения государством мер принудительного характера.

¹ См.: Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2011. С. 48.

² См., например: Марченко М.Н. Теория государства и права: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 569.

Финансово-правовая сущность норм налогового права обуславливает наличие следующих специфических признаков:

- 1) представляют собой средство реализации, прежде всего, публичных интересов (то есть интересов всего общества, государства, муниципальных образований), а не частных;
- 2) практически не имеют своего прототипа в общественной жизни (изначально формируется модель поведения в области налогообложения, после чего данная модель фиксируется в норме налогового права);
- 3) являются нестабильными;
- 4) наблюдается преобладание обязывающих норм, производность управомочивающих норм от обязывающих¹.

В силу специфики налогового права как подотрасли финансового права нормам налогового права присущи особые признаки:

- 1) регулируют только определенный род отношений, возникающих по поводу установления, введения в действие, взимания налогов и сборов, осуществления контроля за их уплатой и иных в области налоговой деятельности;
- 2) существует особый порядок их действия во времени, вытекающий из смысла ст. 5 НК РФ².

¹ См.: Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 174–177.

² Нормы налогового права, содержащиеся в актах законодательства о налогах, начинают действовать не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования актов законодательства о налогах и не ранее первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Однако нормы налогового права, которыми вносятся изменения в части установления новых налогов и (или) сборов и введения налогов (или сборов), начинают действовать не ранее 1 января года, следующего за годом принятия акта, но не ранее одного месяца со дня его официального опубликования. Еще один особый случай действия во времени налоговых правовых норм установлен в отношении актов, устраняющих или смягчающих ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающих дополнительные гарантии защиты прав лиц (налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и их представителей), отменяющих налоги и (или) сборы, снижающих размеры ставок налогов (сборов), устраняющих обязанности лиц (налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и их представителей) либо иным образом улучшающих их положение. Такие нормы могут вступать в силу в сроки, прямо предусмотренные этими актами, но не ранее даты их официального опубликования.

Нормы, содержащиеся в акте об объявлении амнистии, которыми гарантируется освобождение от налоговой ответственности, представляют собой не что иное, как выражение государственной воли в виде предписания относительно возможного и должного поведения индивидуально-неопределенного круга субъектов, в связи с чем являются обязательными для всей категории налогоплательщиков, а не конкретных лиц, то есть данным нормам присущ признак общеобязательности.

Нормы, закрепленные в рассматриваемом акте, санкционируются государством и выражаются в установленной форме, что образует следующий их признак – формальную определенность. Анализ истории развития института налоговой амнистии в России позволяет указать на неоднозначность формы его выражения: Указ Президента РФ; Федеральный закон Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации; письма органов государственной власти, изданные в целях реализации Указа и Закона. Поскольку в настоящее время отсутствует правовая регламентация конкретного вида нормативного акта, в котором должна выражаться налоговая амнистия, в первую очередь возникает и требует разрешения вопрос о конкретизации вида нормативно-правового акта об объявлении налоговой амнистии. Думается, данный вопрос непосредственно связан с компетенцией органа, уполномоченного принимать решение об объявлении амнистии.

Объявление налоговой амнистии относится к ведению Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации, которая по данному вопросу принимает правовой акт в форме постановления¹. Однако в литературе обосновывается позиция о необходимости выражения акта об объявлении амнистии в форме закона². При разрешении вопроса о виде акта об

¹ Данный вопрос подробно раскрывается в параграфе первом главы первой диссертационного исследования.

² См., например: *Каболов А.В.* Специальные основания освобождения от уголовной ответственности и наказания: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ростов н/Д, 2004. С. 18; *Нестеренко И.В.* Амнистия как институт досрочного освобождения: принятие и последствия исполнения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ростов н/Д, 2006. С. 14. В отношении формы акта налоговой амнистии И.Н. Соловьевым также высказывается о необ-

объявлении налоговой амнистии в форме постановления либо закона необходимо учитывать, что относительно отмеченной проблемы имеется позиция Конституционного Суда РФ, высказанная в Постановлении 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»¹: постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ, которым объявляется амнистия, следует рассматривать как уникальный нормативно-правовой акт, имеющий особую конституционную природу. Обращается внимание, что нормативные предписания, содержащиеся в постановлении об амнистии, выполняют функцию законодательного регулирования. Поскольку Конституцией РФ не предусмотрена необходимость обязательного издания по вопросам амнистии нормативного акта в форме законов, в действующем конституционно-правовом пространстве нормативно-правовое регулирование амнистии осуществляется только в такой правовой форме, как постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ. Причем особенность постановления об объявлении амнистии по сравнению с другими постановлениями, принятие которых предусмотрено ст. 103 Конституции РФ, выражается в том, что последним присущ принципиально иной характер – являются индивидуальными правовыми актами.

Объявление налоговой амнистии предполагает предоставление налогоплательщикам права добровольно исполнить уже установленную обязанность по уплате налога, однако невыполненную в предусмотренном законодательством порядке. Согласно положений ст. 104 Конституции РФ в Госу-

ходимости ее выражения в виде федерального закона ввиду значимости общественных отношений, которые ею регулируются (см.: *Соловьев И.Н.* Налоговая амнистия: учебное пособие. М., 2009. С. 74).

¹ См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 6.

дарственную Думу Федерального Собрания РФ по вопросам о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты вносятся законопроекты. Однако суть налоговой амнистии заключается в освобождении от налоговой ответственности, но при исполнении обязанности по уплате налога. Соответственно акт об объявлении налоговой амнистии не содержит в себе ни отмены налога, ни освобождения от его уплаты, а наоборот, направлен на обеспечение исполнения такой обязанности в добровольном порядке. Кроме того, постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ об амнистии в системе действующих на территории РФ нормативно-правовых актов по своему значению и содержанию приравнивается к закону. Если обратиться к процедуре принятия постановлений, то следует отметить, что они принимаются большинством голосов от общего числа депутатов Государственной Думы, если иной порядок не установлен Конституцией РФ¹.

С учетом изложенного необходимости в принятии акта об объявлении налоговой амнистии именно в форме закона не усматривается. Основываясь на положениях ст. 15 Конституции РФ, думается, что формой выражения акта об объявлении налоговой амнистии как нормативно-правового акта должно выступать постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ.

Согласно Указу Президента Российской Федерации от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году» и Федеральному закону от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» нормы, закрепленные в этих законодательных актах, гарантированы государством, в связи с чем охраняются его принудительной силой. Например, Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования до-

¹ См. ст. 84 Регламента Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации, принятого Постановлением Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 22 января 1998 г. № 2134-П ГД (с изм. от 25 февраля 2015 г.) (СЗ РФ. 1998. № 7, ст. 801; 2015. № 9, ст. 1299).

ходов физическими лицами» предусматривает нормы об ограничении в использовании информации об уплате декларационного платежа, а в случае нарушения указанных правил государством применяются меры принудительного характера, направленные на устранение допущенных нарушений.

Актом об объявлении налоговой амнистии лицам предоставляется право воспользоваться такой амнистией, однако реализация указанного права предполагает совершение активных действий в виде исполнения обязанности по погашению имеющейся недоимки по налогам. Соответственно, нормы акта об объявлении налоговой амнистии предоставляют права и возлагают определенные обязанности на субъектов возникающих в данной области отношений. В связи с этим можно отметить еще один признак норм института налоговой амнистии – наличие управомочивающих норм, неразрывно связанных с обязывающими нормами, предусматривающими необходимость лиц исполнить обязанность по уплате налога.

Учитывая публичный характер института налоговой амнистии, посредством его норм реализуется, прежде всего, публичный интерес, выражающийся в удовлетворении как потребности недобросовестного налогоплательщика, так и желания государства наладить доверительные отношения с ним.

Следующая особенность рассматриваемых норм – они не имеют своего прототипа в общественной жизни, поскольку изначально в обществе возникают отношения по уклонению от уплаты налога, а затем в целях исполнения обязанности по уплате налога государство в лице специальных органов устанавливает необходимость в фиксации возможности освобождения от налоговой ответственности посредством налоговой амнистии. Таким образом, можно сделать вывод, что появлению правового акта об объявлении амнистии предшествуют уже сложившиеся отношения между государством и налогоплательщиками по поводу возникших недоимок по налогам.

Налогово-правовая специфика рассматриваемых норм выражается в регулировании ими определенного вида однородных отношений в области взи-

мания налогов – отношений, вытекающих из государственно-правового акта, которым гарантируется освобождение от налоговой ответственности лиц, не исполнивших в установленном законом порядке обязанность по уплате налога. В данных отношениях участвует определенный круг субъектов: государство как обязательный участник в лице компетентных органов; специально оговоренная категория лиц, не уплативших в установленном законом порядке налог; иные организации, выполняющие организационные функции.

Следует учесть, что понятие «лица, не исполнившие обязанность по уплате налога» охватывает как тех, чьи недоимки налоговым органам неизвестны, так и тех, чьи недоимки по налогам выявлены. Причем среди последних представляется возможным выделить лиц, в отношении которых дела о совершении ими налоговых правонарушений находятся на стадии рассмотрения и лиц, в отношении которых такие дела уже рассмотрены по существу, то есть приняты соответствующие решения (например о взыскании налога, о списании недоимок, о прекращении производства по делу).

Поскольку налоговая амнистия направлена на побуждение лиц исполнить обязанность по уплате налога в обмен на гарантию освобождения от возможных санкций, думается, акт налоговой амнистии целесообразно распространить на лиц, чьи недоимки по налогам налоговым органам на момент объявления амнистии неизвестны, а также на лиц, в отношении которых возбуждены дела о выявленных налоговых правонарушениях, но решения о взыскании налогов, пеней и штрафов еще не приняты.

Стоит отметить, что за неуплату или неполную уплату налога законодателем предусмотрено два вида юридической ответственности: налоговая (ст. 122, 123 НК РФ) и уголовная (ст. 198, 199, 199.1 УК РФ). Критерием, определяющим наступление первого или второго вида юридической ответственности, является конкретная сумма налога, установленная ст. 198, 199 УК РФ¹. Поскольку особенность налоговой амнистии выражается

¹ В отношении физических лиц для наступления уголовной ответственности сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд

в освобождении именно от налоговой ответственности, а не какой-либо иной, право на налоговую амнистию, думается, справедливо предоставить лицам, общая сумма недоимок по налогу (объекту налоговой амнистии) которых у физических лиц составляет не более 600 тыс. руб., у организаций – не более 2 млн руб.

Изложенное вызывает необходимость также определить порядок действий государственных органов, полномочных принимать решения о принудительном взыскании недоимок по налогам. Законодателем установлено два порядка такого взыскания: бесспорный и судебный.

Первоначально налоговый орган формирует документ о выявлении недоимки у налогоплательщика (налогового агента) по установленной форме, на основании которого лицу направляется требование об уплате налога, пени, штрафа¹. В случае невыполнения данного требования возможно принудительное взыскание указанной задолженности в бесспорном либо в судебном порядке.

Первый порядок предусмотрен ст. 46, 47 НК РФ и представляет собой взыскание задолженности организации, индивидуального предпринимателя за счет денежных средств на счетах в банках и за счет иного имущества должника.

В судебном порядке производится взыскание задолженности по налогам физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями (ст. 48 НК РФ) и в случаях, установленных п. 2 ст. 45 НК РФ. Кроме того, налоговый орган вправе обратиться в суд после истечения предусмотренных п. 3 ст. 46 и пп. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ сроков принятия решения о бесспорном взыскании причитающейся к уплате суммы налога.

должна быть более 600 000 руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1 800 000 руб., в отношении организаций - сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд должна быть более 2 000 000 руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 6 000 000 руб.

¹ См.: Официальный сайт ФНС РФ. URL: http://www.nalog.ru/rn77/taxation/debt_bankruptcy/vziskprocedure/ (дата обращения: 23.02.2015).

Таким образом, в случае выявления недоимки по налогу лица, воспользовавшегося правом на налоговую амнистию, налоговый орган обязан принять решение о списании такой недоимки. Поскольку законодательством такое правомочие налогового органа не предусмотрено, целесообразно часть первую статьи 32 НК РФ «Обязанности налоговых органов» дополнить 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.*

До настоящего времени не урегулирован и порядок действий судов при рассмотрении дел по исковым заявлениям налоговых органов о взыскании задолженности по налогу, когда ответчик реализовал свое право на налоговую амнистию до рассмотрения дела по существу. В подобных случаях видится целесообразным прекращать производство по делу. С учетом подведомственности споров о налогах и сборах как суду общей юрисдикции, так и арбитражному суду, следует дополнить статью 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.*

Для более глубокого уяснения сущности и определения особенностей норм налоговой амнистии видится необходимым привести их классификацию на основе принятых критериев градации налогово-правовых норм. В науке финансового права для классификации норм налогового права выделяют различные основания, среди которых наиболее встречаются следующие.

По характеру налоговых отношений нормы налогового права классифицируют на материальные и процессуальные¹. Нормы налоговой амнистии в основном регулируют саму процедуру действия амнистии, в связи с чем институт налоговой амнистии преимущественно представлен нормами процессуального характера. К этой группе, например, можно отнести нормы, устанавливающие сроки проведения амнистии (ч. 1 ст. 2 Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами», п. 1 Указа Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году»), порядок исполнения обязанности по уплате налога (ч. 3, 4 ст. 2 Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами», п. 2–4 Указа Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году»), порядок исполнения запросов налоговых органов (п. 4 Указа Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году») и т.д. Однако следует обратить внимание и на то, что институт налоговой амнистии содержит нормы, определяющие круг субъектов, участвующих в данных отношениях (ст. 5 Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами», п. 2 Указа Президента Российской Федерации от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году»), их права (ч. 1 ст. 2 Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами») и обязанности (ч. 4 ст. 2 Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами», п. 4 Указа Президента Российской Федерации от 27 октября 1993 г. № 1773 «О прове-

¹ См., например: *Гриценко В.В.* Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. С. 27; *Демин А.В.* Налоговое право: проблема отраслевой идентификации // *Хозяйство и право*. 2000. № 6. С. 14; *Сапрыкина И.А.* Процессуальные нормы налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2009. С. 9.

дении налоговой амнистии в 1993 году»), что несомненно свидетельствует о материальном их характере.

В зависимости от функций налогового права налогово-правовые нормы делят на регулятивные и охранительные¹. Регулятивные нормы права нацелены на урегулирование общественных отношений посредством предоставления субъектам налоговых отношений прав и возложения обязанностей.

Регулятивные нормы, в свою очередь, в зависимости от их юридического содержания классифицируют на обязывающие (устанавливающие обязанность совершить определенные действия), управомочивающие (предоставляющие субъектам налоговых правоотношений возможность действовать по своему усмотрению, но в рамках требований, установленных налоговой нормой) и запрещающие (устанавливающие обязанность субъектов налоговых правоотношений воздерживаться от указанных в норме налогового права действий).

Охранительные нормы налогового права направлены на охрану интересов общества, в связи с чем предусматривают возможность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения².

Применяя последнее основание классификации относительно норм института налоговой амнистии, следует отметить, что они направлены на урегулирование отношений между государством и лицами, не исполнившими обязанность по уплате налога, посредством установления права государства не применять санкции и одновременно права лиц обратиться с заявлением об указании имеющейся недоимки и добровольного ее погашения в полном объеме и т.д. Однако в случае неисполнения установленных регулятивными нормами правил налоговой амнистии, у государства имеется возможность привлечения к ответственности и наложения наказания в виде штрафных санкций в отношении лиц, имеющих недоимки по налогам, что свидетель-

¹ Демин А.В. Налоговое право: проблема отраслевой идентификации // Хозяйство и право 2000. № 6. С. 15.

² См., например: Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. 2-е изд., перераб. и доп. С. 178–179; Орлов М.Ю. Особенности норм налогового права // Финансовое право. 2007. № 2. С. 24.

ствуется о действии охранительных норм. Таким образом, можно отметить, что нормы налоговой амнистии носят, прежде всего регулятивный характер, но для их надлежащей реализации предусмотрены и охранительные нормы.

Однако этим характеристика акта об объявлении налоговой амнистии не исчерпывается. Для более детального его изучения следует рассмотреть иные признаки в системном анализе с основаниями градации нормативно-правовых актов в теории права в зависимости от правового положения субъектов правотворчества¹, от сферы² и сроков действия нормативно-правовых актов³. Поскольку правовой акт об объявлении налоговой амнистии принимается Государственной Думой Федерального Собрания РФ, являющейся законодательным государственным органом в системе органов государственной власти Российской Федерации⁴, акт об объявлении налоговой амнистии можно определить как нормативный правовой акт государственного органа.

Поскольку объявление налоговой амнистии относится к исключительному ведению Российской Федерации, постановление об объявлении данной амнистии имеет свое действие на всей территории государства, оно является общефедеральным нормативно-правовым актом.

Сущность налоговой амнистии заключается в том, что она вводится и действует определенный промежуток времени, в течение которого государство предоставляет налогоплательщикам право добровольно погасить в полном объеме имеющиеся у них недоимки по налогам взамен на гарантию

¹ Нормативные акты государственных органов; иных социальных структур (муниципальных органов, профсоюзов, акционерных обществ, товариществ и т.п.); совместного характера (государственных органов и иных социальных структур) и принятые на референдуме (см.: Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. С. 209 (автор темы В.Л. Кулапов).

² Общефедеральные, нормативные акты субъектов Российской Федерации, нормативные акты органов местного самоуправления, локальные нормативные акты (см.: Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. С. 196).

³ Нормативные акты неопределенно длительного действия и временные нормативные акты (см.: Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. С. 196).

⁴ См. ст. 94, 95 Конституции Российской Федерации (СЗ РФ. 2009. № 4, ст. 445; 2014. № 31, ст. 4398).

освобождения от налоговой ответственности¹. Следовательно, акт об объявлении налоговой амнистии, исходя из функционального предназначения самого мероприятия амнистии, действует определенный период времени, что позволяет обозначить данный акт временным нормативным актом.

Таким образом, акт об объявлении налоговой амнистии необходимо признать нормативно-правовым, выражающимся в форме постановления Государственной Думы Федерального Собрания РФ и являющимся общефедеральным, временным актом.

Следует отметить, что любое явление обусловлено конкретными причинами². Амнистия – не исключение, она также не проводится произвольно, а зависит от определенных причин, послуживших основанием для принятия государством такого важнейшего и социально значимого для общества решения. Соответственно, для принятия акта об объявлении налоговой амнистии также должны быть определенные предпосылки – факторы, побудившие государство принять такое решение. Именно предпосылки предопределяют позиционирование целей налоговой амнистии – предмет стремления государства, достигаемого с помощью данного мероприятия.

По справедливому замечанию О.А. Шараповой, амнистия тесно связана с политикой государства³. Налоговая амнистия используется государством как метод осуществления финансовой деятельности, поэтому напрямую свя-

¹ Например, Указ Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году» предусматривал проведение налоговой амнистии в период с 1 ноября 1993 г. до 30 ноября 1993 г. включительно. При этом сам Указ действовал с момента его опубликования – с 1 ноября 1993 г. (см.: Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1993. № 44) и утратил силу 24 июля 1995 г. со дня опубликования Указа Президента РФ от 21 июля 1995 г. № 746 «О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации» (см.: СЗ РФ. 1995. № 30, ст. 2906). Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» предусматривал срок проведения налоговой амнистии с 1 марта 2007 г. до 1 января 2008 г. Тем не менее, этот Закон в настоящее время является действующим, но фактически применяться не может, поскольку воспользоваться правом самостоятельно исчислить и уплатить декларационный платеж можно было только до 1 января 2008 г.

² См.: *Философия: учебник* / под ред. Г.В. Андрейченко, В.Д. Грачева. Ставрополь, 2001. С. 176.

³ См.: *Шарапова О.А.* Налоговая амнистия: сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему // *Реформы и право.* 2008. № 1. С. 57.

зана с экономической политикой государства в области налогообложения (налоговой политикой). В связи с этим Н.И. Протопопова совершенно обоснованно налоговую амнистию считает институтом экономической политики государства¹. Аналогичной точки зрения придерживается и И.Н. Соловьев, рассматривающий налоговую амнистию как составную часть налоговой политики государства².

Государство может преследовать различные цели налоговой амнистии. По мнению Н.И. Протопоповой, ими могут быть пополнение государственного бюджета; исправление допущенных ошибок в политике налогообложения; создание условий для вывода капиталов из тени; совершенствование отношений между государством и гражданами³. Заслуживает внимания позиция С.В. Попкова, Н.Е. Соловьевой, которые выделяют конкретные виды целей налоговой амнистии: правовую (освобождение лица от юридической ответственности), финансовую (фискальную – краткосрочное пополнение бюджета государства), экономическую (в отличие от финансовой цели характеризуется долгосрочной перспективой и предполагает вывод капитала из теневого сектора экономики), социальную (обеспечение компромисса между добросовестными налогоплательщиками и лицами, уклоняющимися от уплаты налогов), стимулирующую (выявление недостатков налоговой системы)⁴.

Систематизация приведенных целей налоговой амнистии обуславливает определенную последовательность приоритетов. Г.Ф. Ручкина, О.Ю. Ручкин отмечают, что для амнистии, проводимой в сфере уголовного

¹ См.: *Протопопова Н.И.* Налоговая амнистия как институт экономической политики государства: зарубежный опыт // *Налоги и налогообложение*. 2008. № 1. С. 56.

² См.: *Соловьев И.Н.* О некоторых вопросах проведения налоговой амнистии, затронутых в Послании Президента России Федеральному Собранию Российской Федерации // *Финансовое право*. 2005. № 5. С. 11.

³ См.: *Протопопова Н.И.* Налоговая амнистия: теоретические аспекты // *Вестник ТГУ*. 2013. № 11 (127). С. 2.

⁴ См.: *Попков С.В., Соловьева Н.Е.* Налоговая амнистия в России: цели и результативность // *Актуальные проблемы экономики в условиях реформирования современного общества: материалы II междунар. науч.-практ. конф. (Белгород, 15 ноября 2013 г.)*. Белгород, 2014. С. 288–289.

права, приоритетом являются правовая и социальная цели, тогда как для налоговой амнистии – правовая и фискальная цели¹. С.В. Попков, Н.Е. Соловьева также обращают внимание, что итоги налоговой амнистии характеризует достижение именно ее фискальной цели².

Предпосылки и цели проведенных в нашем государстве налоговых амнистий выглядят следующим образом.

В 1993 г. Россия находилась в условиях крайней социальной напряженности. В этот период месяцами не производились выплаты заработной платы работникам государственных предприятий и учреждений, не осуществлялись трансфертные платежи, армия и флот находились в бедственном положении³. В связи с этим в Указе Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году» нашла отражение соответствующая цель – пополнение бюджета.

Объявлению налоговой амнистии в 2006 г. способствовали относительно благополучное состояние государственных финансов и достаточно последовательное налоговое администрирование⁴. Поэтому главной целью Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами», являющимся механизмом реализации одного из положений Послания Президента РФ Федеральному Собранию от 25 апреля 2005 г.⁵, стало стремление «привлечь капитал, который граждане незаконно перевели за рубеж»⁶.

¹ См.: Ручкина Г.Ф., Ручкин О.Ю. Реализация основных начал законодательства о налогах и сборах в Законе о налоговой амнистии // *Налоги*. 2008. № 1. С. 20.

² См.: Попков С.В., Соловьева Н.Е. Налоговая амнистия в России: цели и результативность // *Актуальные проблемы экономики в условиях реформирования современного общества: материалы II междунар. науч.-практ. конф.* (Белгород, 15 ноября 2013 г.). Белгород, 2014. С. 288.

³ См.: Протопопова Н.И. Налоговая амнистия как институт экономической политики государства: российская практика // *Налоги и налогообложение*. 2008. № 3. С. 23.

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

⁵ Российская газета. 2005. 26 апреля.

⁶ Николаев И.А. Налоговая амнистия: итоги // *Финансовые и бухгалтерские консультации*. 2008. № 3. С. 3. Однако существует и иная позиция, согласно которой данная амнистия

Следует отметить, что уклонение от уплаты налогов – зачастую реакция налогоплательщиков на достаточно жесткую налоговую политику государства. Одним из способов, используемых государством для восстановления утраченного в результате этого доверия налогоплательщика, является налоговая амнистия, придающая отношениям между государством и налогоплательщиком иной качественный уровень. Данные отношения представляют собой конструктивный диалог на взаимовыгодных условиях, в связи с чем порождают определенные права, обязанности и гарантии.

В ст. 1 Конституции РФ Российская Федерация регламентируется как демократическое федеративное правовое государство с республиканской формой правления. Однако согласно общетеоретической концепции правового государства закрепление в Конституции РФ правовой формы государства вовсе не означает его создания. Думается, что законодатель, провозглашая Российскую Федерацию правовым государством, имел в виду цель, достижение которой невозможно без правового, экономического, политического, духовного развития нашего государства, ведущего к построению высокоразвитой системы общества, гарантирующей реализацию и защиту прав и свобод граждан. Налоговая амнистия как особый способ согласования государственных и частных интересов – предпосылка формирования правового государства.

Кроме того, ст. 7 Конституции РФ презюмируется, что Россия – социальное государство, политика которого направлена на формирование условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека. Высшей ценностью объявлены человек, его права и свободы, в связи с чем признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина является обязанностью государства¹. Правовая политика современного общества основана на принципах равенства всех перед законом и гуманизма.

была направлена на изучение поведения российского налогоплательщика (см.: *Русяев Н.А. О налоговой амнистии // Налоги и налогообложение. 2007. № 7. С. 18).*

¹ См.: ст. 2. Конституции Российской Федерации.

Амнистия, как акт государства, смягчающий участь лиц, совершивших правонарушение и проявляющий к ним милосердие, реализует принцип гуманизма.

Необходимо заметить, что государство, осуществляя финансовое управление, руководствуется в первую очередь практической необходимостью, а не чувствами справедливости и гуманности¹. Специфика налоговой амнистии заключается в ее непосредственной связи с финансовой деятельностью государства. Конечной целью финансовой деятельности государства является удовлетворение различных потребностей общества². Поэтому налоговая амнистия как разновидность финансовой деятельности государства также, в первую очередь, направлена на реализацию задач экономического развития общества. Тем не менее, суть налоговой амнистии (основание освобождения лиц от налоговой ответственности за неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога как реализация принципа гуманизма) предопределяет следующую ее цель – правовую.

Нельзя исключить и наличие финансовой (фискальной), социальной и стимулирующей целей налоговой амнистии. Необходимо учитывать, что краткосрочное пополнение бюджета, обеспечение компромисса между добросовестными и недобросовестными налогоплательщиками и выявление недостатков налоговой системы объединяет их исключительная направленность на повышение эффективности осуществления государством функции по собиранию денежных средств. Приоритетное преследование данных целей приведет к психологическому восприятию обществом налоговой амнистии как очередного механизма государства по взиманию денежных средств. Думается, налоговая амнистия для достижения положительного итога должна выглядеть как мероприятие на взаимовыгодных условиях. В связи с этим основной предпосылкой принятия акта об объявлении налоговой амнистии

¹ См.: *Янжул И.И.* Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002. С. 254.

² См.: *Лукьянова Т.Г.* Финансовая деятельность государства как правовая категория: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 9.

должно быть сочетание экономического и правового факторов. В частности, налоговая амнистия должна быть обусловлена финансовыми планами государства в долгосрочной перспективе и ассоциироваться с какими-либо знаменательными датами, в честь которых государство решило проявить милосердие в отношении определенной группы налогоплательщиков. Соответственно, приоритетными целями налоговой амнистии должны стать экономическая (реализация задач экономического развития общества) и правовая (реализация принципа гуманизма).

Для того, чтобы налоговая амнистия оправдала все ожидаемые от нее результаты, необходимо также учитывать в государстве состояние условий социального, экономического, политического либо иного характера.

Безусловно, при проведении налоговой амнистии необходимо учитывать уровень экономического развития страны, таможенную, налоговую политику государства, валютное регулирование, уровень инфляции в стране. Думается, налоговая амнистия как одно из направлений налоговой политики государства должна проводиться в условиях устойчивой налоговой системы.

Однако оценка лишь условий экономического характера недостаточно, необходимо также установить условия правового, социального и политического характера. В качестве правовых условий прежде всего выступает устойчивая правовая система страны, характеризующаяся необходимой законодательной базой, гарантирующей реализацию основных прав и свобод граждан и позволяющей эффективное правовое регулирование возникающих при проведении налоговой амнистии отношений. Соответственно, в первую очередь, требуются законодательное закрепление налоговой амнистии и правовая регламентация процедуры принятия правового акта о ее объявлении. Кроме того, видится необходимым и высокий уровень общественного правосознания, способствующего восприятию налоговой амнистии именно как проявления государством милосердия.

Политическими условиями для проведения налоговой амнистии следует признать легитимную, устойчивую государственную власть, пользующую-

юся поддержкой общества и способную обеспечить реализацию принимаемых правовых предписаний. Поэтому налоговая амнистия должна явиться не мерой государственного принуждения, а средством проявления государственной воли и укрепления доверия общества к государству.

Особое внимание следует уделить социальным условиям проведения налоговой амнистии. В частности, видится необходимым наличие высокого уровня жизни общества с низким процентом безработицы, надлежащей обеспеченностью населения материальными благами и услугами. Кроме того, требуется создание механизма защиты персональных данных лиц, воспользовавшихся правом амнистии, от последующих налоговых проверок на основании полученных сведений. Указанное вновь подтверждает целесообразность законодательного закрепления механизма проведения налоговой амнистии как правового процесса.

Несмотря на различный характер условий, необходимых для проведения налоговой амнистии, следует учитывать, что экономические, правовые, политические и социальные условия находятся в тесном взаимодействии между собой и должны рассматриваться как единая система.

Таким образом, акт об объявлении налоговой амнистии как нормативно-правовой акт состоит из правовых норм, обладающих налогово-правовой спецификой. Формой выражения акта об объявлении налоговой амнистии является постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ. Действие нормативно-правового акта об объявлении налоговой амнистии следует распространить как на лиц, чьи недоимки на момент объявления амнистии не выявлены, так и на лиц, в отношении которых возбуждены дела о выявленных налоговых правонарушениях, но лишь в случаях, когда решения о взыскании налогов, пеней и штрафов еще не приняты и общая сумма недоимок по налогу (объекту налоговой амнистии) не превышает определенных денежных лимитов: не более 600 тыс. руб. у физических лиц и не более 2 млн руб. у организаций.

Принятие правового акта об объявлении налоговой амнистии обусловлено определенными предпосылками, главными из которых должны выступать одновременно экономический и правовой факторы. Указанные предпосылки предопределяет позиционирование следующих приоритетных целей: экономической (реализация задач экономического развития государства) и правовой (реализация принципа гуманизма). При подготовке правового акта об объявлении налоговой амнистии необходимо тщательно подготовить правовую основу, изучить уровень правового сознания общества, уровень обеспеченности населения социальными благами, уровень экономического развития и политическую обстановку государства.

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

Налоговая амнистия как форма проявления государственной воли порождает определенные отношения между государством и лицами, не исполнившими в установленном законом порядке обязанность по уплате налога, которые можно охарактеризовать правовыми. Основным интересом, оказывающим влияние на формирование отношений в связи с объявлением и проведением налоговой амнистии, следует выделить, с одной стороны, желание лица, не исполнившего обязанность по уплате налога избежать штрафных санкций, с другой – намерение государства наладить доверительные отношения с лицами, на которых законом возложена обязанность по уплате налога. Регулирование указанных отношений нормами права характеризует их как правоотношения¹.

Налогово-правовая характеристика общественных отношений, подлежащих регулированию нормами института налоговой амнистии, позволяет выделить следующие их отличительные признаки:

- 1) возникают и получают свое развитие в области финансовой деятельности государства и муниципальных образований, а именно в области взимания с лиц в доход государства либо муниципальных образований налогов;
- 2) являются публично-правовыми, поскольку представляют собой форму реализации публичных интересов;
- 3) представляют собой отношения с экономическим содержанием, ибо имеют стоимостную форму;
- 4) имеют имущественный характер, так как в них задействованы финансовые ресурсы в виде денежных средств;

¹ В теории права понятие «правоотношения» определяется как «общественные отношения, конкретные участники которых являются носителями субъективных прав и юридических обязанностей, закрепленных в юридической норме» (см.: Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. С. 266).

5) представляют собой властеотношения, поскольку основаны на принципе императивности, в связи с чем обязательным их участником выступает государство в лице компетентных органов. Но указывая на императивность данных отношений, нельзя оставить без внимания и действие принципа дозволения, который выражается в предоставлении субъектам самостоятельно определить желание воспользоваться правом амнистии.

В теории права разработана концепция системы поведенческих актов юридически обязанного субъекта любого, независимо от отрасли права, юридического отношения (концепция типов правореализующего поведения):

- 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 отношений¹.

Порядок действий налогоплательщика при исполнении обязанности по уплате налога вне рамок налоговой амнистии по конструкции совпадает с системой поведенческих актов юридически обязанного субъекта любого, независимо от отрасли права, юридического отношения².

Реализация права на налоговую амнистию предполагает совершение лицом активных действий, направленных на исполнение обязанности по уплате налога. Однако сопоставление регулируемых институтом налоговой амнистии отношений с приведенной концепцией типов правореализующего поведения позволяет отметить противоречивость второго и третьего типа по-

¹ См., например: Решетов Ю.С. Реализация норм советского права. Системный анализ. Казань, 1989. С. 61.

² Можно выделить следующие типы возможного поведения участников данного налогового правоотношения: добровольное исполнение налогоплательщиком возложенной на него обязанности по уплате налога; осуществление государством индивидуально-правового регулирования налогового отношения (например, принятие налоговым органом акта о принудительном взыскании налога); действия налогоплательщика по исполнению возложенных на него в результате осуществления индивидуально-правового регулирования обязанностей (в частности, претерпевание взыскания недоимки по налогу и сопутствующих санкций).

ведения. Так, 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 РФ), 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. Выявленное противоречие подтверждает особый характер отношений, возникающих на основании правового акта об объявлении налоговой амнистии.

Как отмечается в теории права, для того, чтобы стать субъектом правоотношения (участником конкретного правоотношения, имеющего предусмотренные законом права и обязанности)¹, необходимо стать субъектом права², под которым понимаются «люди и их объединения, выступающие в качестве носителей предусмотренных законом прав и обязанностей»³. Лишь системное взаимодействие данных понятий, сочетание общего и индивидуального определяют правовое положение конкретных участников правоотношений⁴.

Главная характеристика субъектов правоотношений – их правовой статус⁵. Развитие финансово-правовой науки предопределило появление поня-

¹ См.: *Алексеев С.С.* Общая теория права: в 2-х т. М., 1982. Т. 2. С. 140.

² См.: *Кулапов В.Л.* Теория государства и права: учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. С. 269.

³ *Матузов Н.И., Малько А.В.* Теория государства и права: учебник. С. 187.

⁴ См.: *Кулапов В.Л.* Теория государства и права: учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. С. 270.

⁵ См.: *Евтушенко В.Ф.* К вопросу о соотношении категорий «субъект налогового права» и «субъект налогового правоотношения» // *Финансовое право.* 2005. № 4. С. 14; *Бондарен-*

тия «финансово-правовой статус»¹. Поскольку отношения, возникающие в связи с принятием и реализацией акта налоговой амнистии, обладают финансово-правовой сущностью, характеристика субъектов данных отношений обусловлена их финансово-правовым статусом. Это понятие в законодательстве не отражается, а в науке финансового права определяется неоднозначно. Так, Ю.Л. Смирникова рассматриваемое понятие раскрывает как совокупность прав и обязанностей организаций и физических лиц, а также предметов ведения и полномочий государственных образований и их органов, установленных законодательством и непосредственно закрепленных за конкретными субъектами финансового права². Г.В. Петрова при исследовании финансово-правового статуса налоговых органов отмечает, что в его основе лежит система гарантий их деятельности³. Определение понятия «финансово-правовой статус», данное О.Ю. Бакаевой на примере таможенных органов, видится более полным, поскольку в него включаются следующие элементы: цели, задачи, формы и методы финансовой деятельности таможенных органов, их функции, права и обязанности, а также гарантии их деятельности⁴.

Основой любого правового статуса субъекта правоотношения является правосубъектность⁵. Законодательство РФ не содержит понятия «правосубъектность». Однако указанная категория получила свое закрепление в некоторых международных правовых актах в качестве элемента правового статуса личности: ст. 16 Международного пакта от 16 декабря 1966 г. «О гражд-

ко Т.А. К вопросу об определении содержания понятия «круг лиц налогообложения» // Финансовое право. 2007. № 12. С. 22.

¹ См.: Миронова С.М. Структура финансово-правового статуса муниципальных образований // Финансовое право: прошлое, настоящее, будущее: сборник статей по материалам Международной научно-практической конференции, посвященной 85-летию Н.И. Химичевой. Саратов, 2014. С. 179.

² См.: Смирникова Ю.Л. Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 9.

³ См.: Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2003. С. 35-36.

⁴ См.: Бакаева О.Ю. Финансово-правовой статус как юридическая категория (на примере таможенных органов) // Очерки финансово-правовой науки: монография / под общ. ред. Л.К. Вороновой, Н.И. Химичевой. М., 2011. С. 192.

⁵ См.: Евтушенко В.Ф. К вопросу о соотношении категорий «субъект налогового права» и «субъект налогового правоотношения» // Финансовое право. 2005. № 4. С. 13.

данских и политических правах»¹, ст. 6 Всеобщей декларации прав человека, принятой Генеральной Ассамблеей ООН 10 декабря 1948 г.²

Финансово-правовой статус рассматриваемых субъектов определяется налогово-правовой спецификой отношений, в которые они вступают. В связи с этим основой их правового статуса является специальная – налоговая правосубъектность.

В науке финансового права налоговая правосубъектность рассматривается как вид отраслевой правосубъектности³. Однако, основываясь на соотношении финансового права и налогового права как отрасли и подотрасли права, видится верным налоговую правосубъектность считать разновидностью финансовой правосубъектности⁴.

Налоговая правосубъектность понимается как «предусмотренная нормами права возможность или способность быть субъектом налогового права»⁵. Содержание налоговой правосубъектности составляют правоспособность и дееспособность⁶.

Налоговая правоспособность означает способность лица иметь налоговые права и исполнять налоговые обязанности⁷. Налоговая правоспособность у физического лица она наступает с момента рождения, у организаций – с момента государственной регистрации и прекращается, соответственно, со

¹ Бюллетень Верховного Суда РФ. 1994. № 12.

² Российская газета. 1995. 5 апреля.

³ См.: Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 10–11.

⁴ Финансовая правосубъектность представляет собой особое юридическое свойство, которое предоставляет субъектам возможность участвовать в различных финансовых правоотношениях, связанных с «аккумуляцией, распределением, перераспределением и использованием централизованных и децентрализованных фондов денежных средств государства и муниципальных образований» (Древаль Л.Н. Субъекты российского финансового права: теоретико-правовое исследование: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2009. С. 16).

⁵ См.: Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. С. 116.

⁶ См.: Евтушенко В.Ф. К вопросу о соотношении категорий «субъект налогового права» и «субъект налогового правоотношения» // Финансовое право. 2005. № 4. С. 13.

⁷ См.: Карапетян А.Р. Правовой статус частных субъектов налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 5.

смертью лица и с момента снятия с учета в налоговом органе¹. Налоговая дееспособность представляет собой способность физических лиц и организаций своими действиями приобретать права и исполнять обязанности в налоговой сфере². Налоговая дееспособность у физического лица возникает с момента достижения им 16-летнего возраста и прекращается в случае его смерти или ограничения дееспособности в судебном порядке. У организаций налоговая дееспособность возникает и прекращается одновременно с налоговой правоспособностью³.

Следует отметить, что понятие налоговой правоспособности и дееспособности физического лица отличается от гражданской правоспособности и дееспособности, что на практике приводит к различным проблемам при привлечении виновных к ответственности, в связи с чем видится совершенно обоснованным предложение А.З. Арсланбековой о необходимости уяснения и законодательного закрепления данных понятий⁴.

Таким образом, финансово-правовой статус субъектов правоотношений, возникающих в связи с принятием и реализацией нормативно-правового акта налоговой амнистии, определяется налогово-правовой спецификой отношений, в которые они вступают, и включает в себя установленные законодательством права и обязанности лиц, не исполнивших в установленном законодательством порядке обязанность по уплате налога, организаций, выполняющих организационную функцию при проведении амнистии; гарантии обеспечения их прав; задачи, цели, формы и методы финансовой деятельности государства в области налоговой амнистии, а также права и обязанности государственных органов.

¹ См.: *Арсланбекова А.З.* Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2009. С. 25.

² См.: *Бондаренко Т.А.* К вопросу об определении содержания понятия «круг лиц налогообложения» // *Финансовое право.* 2007. № 12. С. 23.

³ См.: *Арсланбекова А.З.* Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. С. 25.

⁴ См.: Там же.

В рамках исследуемого вопроса понятия «финансово-правовой статус» и «финансово-правовое положение» думается целесообразным считать равнозначными, поскольку они являются синонимами¹ и замена одной дефиниции другой не приведет к искажению смыслового наполнения рассматриваемого понятия².

К субъектам отношений, возникающих на основании правового акта об объявлении налоговой амнистии, относятся государство в лице его компетентных органов; лица, которым предоставлено право воспользоваться налоговой амнистией; организации, осуществляющие функции организационного характера. В целях сохранения логики исследования видится целесообразным проанализировать финансово-правовой статус данных субъектов на основании предложенной Н.И. Химичевой градации субъектов финансового права на три группы: государство, коллективные субъекты и индивидуальные субъекты³.

Правовое положение Российской Федерации как субъекта налоговой амнистии определяется ст. 71 Конституции РФ, относящей вопрос об амнистии к ее исключительному ведению.

Необходимо отметить, что налоговая амнистия предполагает движение финансовых средств в бюджет, в связи с чем государство как субъект правоотношений в области налоговой амнистии реализует функции по планомерному образованию денежных фондов, то есть осуществляет финансовую деятельность. Последняя включает в себя две стадии: стадию объявления амнистии и стадию реализации акта об объявлении налоговой амнистии.

Главным полномочием Российской Федерации в рассматриваемой области является принятие решения об объявлении налоговой амнистии, которое оформляется в виде нормативно-правового акта. На стадии реализации

¹ См.: Юридическая энциклопедия / под общ. ред. Б.Н. Топорнина. М., 2001. С. 1042.

² В юридической литературе существует позиция о более широком толковании понятия «правовое положение», чем «правовой статус» (см., например: *Витрук Н.В.* Основы теории правового положения личности в социалистическом обществе. М., 1979. С. 27, 31; *Кучинский В.А.* Личность, свобода, право. М., 1978. С. 133).

³ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2012. С. 77.

нормативно-правового акта об объявлении налоговой амнистии государством в отношении лица, воспользовавшегося правом амнистии, должно быть принято решение о списании его недоимки по налогу, которое оформляется в виде правового акта, являющегося по характеру правоприменительным. Принятие указанных актов выражает правовую форму финансовой деятельности государства. Кроме того, в области налоговой амнистии встречается и неправовая форма финансовой деятельности в виде разъяснения нормативно-правового акта об объявлении амнистии.

Методами финансовой деятельности государства в области налоговой амнистии выступают императивный (например, установление в акте об объявлении налоговой амнистии конкретных действий лиц, решивших воспользоваться правом на налоговую амнистию) и диспозитивный (в частности, предоставление лицам возможности воспользоваться правом на налоговую амнистию).

От имени Российской Федерации и в ее интересах выступают соответствующие органы государственной власти и органы местного самоуправления. Именно они являются носителями прав и обязанностей¹. Поэтому необходимо рассмотреть вторую группу субъектов.

К коллективным субъектам права относятся государственные, муниципальные и общественные организации². В частности, в области налоговой амнистии коллективными субъектами являются:

органы государственной власти – Государственная Дума Федерального Собрания РФ (законодательный орган, выполняющий правотворческую функцию), Федеральная налоговая служба РФ и ее территориальные органы (орган исполнительной власти, который задействован в проведении налоговой амнистии), Министерство финансов РФ (орган исполнительной власти, который выполняет разъяснительную деятельность);

¹ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. С. 78.

² См.: Там же.

организации, не исполнившие в установленном порядке обязанность по уплате налога;

организации, осуществляющие функции организационного характера при проведении налоговой амнистии (банки и иные кредитные организации, задействованные в операциях по перечислению денежных средств, поступающих в рамках налоговой амнистии).

Специфика правового статуса органов государственной власти в области налоговой амнистии заключается в осуществлении ими финансовой деятельности. По справедливому замечанию С.М. Мироновой, правовой статус субъекта следует рассматривать через призму его деятельности, а финансово-правовой статус – в ракурсе их финансовой деятельности¹. Соответственно, правовое положение органов государственной власти как субъектов отношений, возникающих в связи с проведением налоговой амнистии, также следует исследовать в аспекте их финансовой деятельности.

Ст. 94 Конституции РФ Государственная Дума определяется как одна из палат законодательного и представительного органа – Федерального Собрания (парламента РФ). Вопросы, отнесенные к ее ведению, содержатся в ст. 103 Конституции РФ, к числу которых относится и амнистия. Поскольку функция Государственной Думы Федерального Собрания РФ заключается в правотворческой деятельности, в области налоговой амнистии правовой статус данного органа государственной власти определяется исключительным правом в порядке правотворчества принимать решение о проведении налоговой амнистии.

Функциональное назначение органов исполнительной власти состоит в организации исполнения нормативно-правовых актов и реализации права законодательной инициативы². В области налоговой амнистии из числа ор-

¹ См.: *Миронова С.М.* Структура финансово-правового статуса муниципальных образований // *Финансовое право: прошлое, настоящее, будущее: сборник статей по материалам Международной научно-практической конференции, посвященной 85-летию Н.И. Химичевой.* Саратов, 2014. С. 180.

² См.: *Агалов К.В.* Система органов исполнительной власти в Российской Федерации: конституционно-правовые аспекты: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 9.

ганов исполнительной власти задействованы налоговые и финансовые органы.

Налоговые органы представляют собой централизованную систему, состоящую из федерального органа исполнительной власти (Федеральная налоговая служба Российской Федерации¹ (далее по тексту – ФНС РФ), и его территориальных органов (ст. 30 НК РФ). Основная функция налоговых органов заключается в осуществлении ими контроля за соблюдением всеми лицами законодательства о налогах и сборах, в том числе за правильностью исчисления налогов, сборов, а также иных обязательных платежей, полнотой и своевременностью их уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ.

Правовой статус налоговых органов определен положениями ст. 31–33 НК РФ. В области налоговой амнистии в первую очередь подлежат установлению обязанности налоговых органов, поскольку активное действие их прав следует связывать с окончанием периода, на который лицам повторно предоставляется право исполнить обязанность по уплате налога. Так, можно выделить следующие основные обязанности налоговых органов в области налоговой амнистии:

списывать выявленные недоимки по налогу лица, воспользовавшегося правом налоговой амнистии;

соблюдать законодательство о налогах и сборах;

бесплатно информировать лиц о законодательстве о налогах и сборах, а также о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, о порядке исчисления и уплаты налогов в рамках проводимой амнистии, о правах, обязанностях налогоплательщиков и о полномочиях налоговых органов, а также их должностных лиц;

предоставлять формы платежных документов, действующих в рамках налоговой амнистии, и разъяснять порядок их заполнения;

¹ См.: Положение о Федеральной налоговой службе: утверждено Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 (с изм. от 27 декабря 2014 г.) // СЗ РФ. 2004. № 40, ст. 3961; 2015. № 2, ст. 491).

руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов РФ по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;

соблюдать налоговую тайну, а также обеспечивать ее сохранение¹;

предоставлять налогоплательщику (налоговому агенту) по его запросу справки по вопросам относительно расчетов этого лица по налогам, штрафам, пеням, процентам, справки об исполнении обязанности по уплате налогов, штрафов, пеней, процентов;

по заявлению налогоплательщика (налогового агента) выдавать копии решений, принятых в отношении него налоговым органом;

направлять лицу, в отношении которого проведена налоговая проверка, копию акта налоговой проверки и решения налогового органа.

Налоговые органы как субъекты налоговой амнистии обладают следующими правами:

проводить налоговые проверки в порядке, определенном НК РФ;

взыскивать в случаях и порядке, которые установлены законодательством, недоимки, а также пени, проценты и штрафы;

в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах требовать их устранения, а также осуществлять контроль за выполнением указанных требований;

требовать документы, подтверждающие уплату налогов.

В случае причинения убытков в результате неправомерных действий (решений) или бездействия налоговых органов, в том числе их должностных лиц и других работников при исполнении ими служебных обязанностей

¹ Соблюдение налоговой тайны и обеспечение ее сохранности предполагает недопустимость ее разглашения (совершения правообязанным лицом любых действий (бездействий), в результате которых третьим лицам стали известными сведения, составляющие налоговую тайну); неправомерного использования (принятия правообязанным лицом различных решений или осуществления действий на основе полученных при исполнении своих обязанностей составляющих налоговую тайну сведений с целью извлечения выгоды как собственной, так и для третьих лиц) и утраты (любого противоправного выхода из владения правообязанного лица сведений, составляющих налоговую тайну) (см.: *Колодезная М.А.* Финансово-правовое регулирование отношений в сфере налоговой тайны: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 11; *Жирнова Н.А.* Банковская и налоговая тайны как объекты финансово-правового регулирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2013. С. 14).

налоговые органы несут юридическую ответственность (ст. 35 НК РФ). Важное значение приобретает соблюдение обязанности по сохранению конфиденциальности сведений о лицах, воспользовавшихся правом на налоговую амнистию, в связи с чем в случае нарушения данной гарантии налоговые органы несут ответственность, предусмотренную законодательством.

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

¹ См. пп. 1, 2 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 (с изм. от 28 января 2015 г.) (СЗ РФ. 2004. № 31, ст. 3258; 2015. № 5, ст. 838).

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 амнистии в 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.

² См. п. 2 Постановления 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. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.11.2014).

³ См. подробнее *Белова Т.А.* Правовые основы ответственности налоговых агентов // Актуальные проблемы реформирования современного законодательства Российской Федерации : сб. тез. докл. (по матер. Всерос. ежегод. науч. студ. конф., Саратов, 16 апреля 2010 г.). Саратов, 2010. С. 392–394.

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 поддерживать 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).

Следует отметить, что правом на налоговую амнистию можно воспользоваться в течение определенного промежутка времени. После истечения срока действия амнистии налоговыми органами в ходе проверок могут быть выявлены недоимки по налогам субъектов, которым предоставлялось такое право. В подобном случае последние принимают статус субъекта налогового правонарушения. Также данным статусом обладают и субъекты налоговой амнистии, в отношении которых возбуждены дела по налоговым правонарушениям, однако окончательное решение еще не принято. Во втором случае лицо, воспользовавшись правом на налоговую амнистию, приобретает статус субъекта, освобожденного от налоговой ответственности. Лицо, не восполь-

¹ См.: Жутаев А.С. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. С. 12.

зовавшееся предоставленным правом на амнистию, может приобрести статус субъекта налоговой ответственности.

Таким образом, 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. Видится необходимым раскрыть отмеченные правовые статусы.

Правовой основой, закрепляющей основополагающие права и обязанности налогоплательщиков, являются нормы ст. 21 и 22 НК РФ. В области налоговой амнистии можно выделить следующий перечень прав налогоплательщиков (налоговых агентов):

воспользоваться правом на налоговую амнистию;

получать бесплатную информацию о своих правах и обязанностях, о порядке исчисления и уплаты налога в соответствии с актом об объявлении амнистии, о полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;

получать формы платежных документов, а также разъяснения о порядке их заполнения;

представлять свои интересы в отношениях, регулируемых в области налоговой амнистии, лично либо через своего представителя;

получать письменные разъяснения от Министерства финансов РФ по вопросам применения акта об объявлении налоговой амнистии;

требовать соблюдения и сохранения налоговой тайны¹;

¹Налоговая тайна – это находящаяся под охраной федерального закона конфиденциальная (необщедоступная или ограниченного доступа) информация о налогоплательщике или ином лице, ставшая известной налоговому органу, таможенному органу, следственному органу, органу внутренних дел, органу государственного внебюджетного фонда, а также их должностным лицам, или любому другому лицу, в силу исполнения ими установленных налоговым законодательством прав и обязанностей (см.: *Колодезная М.А.* Финансово-

при совершении в отношении него должностными лицами налоговых органов и иных уполномоченных органов действий, связанных с проведением налоговой амнистии, требовать соблюдения ими законодательства о налогах и сборах;

не выполнять требования налоговых и иных уполномоченных органов, а также их должностных лиц, не соответствующие законодательству;

обжаловать в предусмотренном законодательством порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов, а также действия (бездействие) их должностных лиц;

в случае причинения убытков в результате незаконных актов налоговых органов или незаконных действий (бездействия) их должностных лиц требовать их возмещения в полном объеме;

принимать участие при рассмотрении материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов.

В случае реализации права на амнистию и выявления налоговых правонарушений налогоплательщик подлежит освобождению от ответственности, предусмотренной НК РФ.

Как субъекты правоотношений в области налоговой амнистии налогоплательщики несут следующие обязанности:

уплачивать законно возложенные на них налоги;

в случае проведения проверки представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, которые являются необходимыми для исчисления и уплаты налогов;

не осуществлять действия, препятствующие законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей;

исполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах.

Анализ положений ч. 3 ст. 24 НК РФ показывает, что обязанностью налогового агента в области налоговой амнистии выступает исполнение возложенной на него, но невыполненной обязанности по перечислению подлежащего удержанию налога.

В случае отказа от реализации права на амнистию и выявления налоговых правонарушений налогоплательщики (налоговые агенты) несут налоговую ответственность.

Вступая в отношения, возникающие в связи с объявлением и реализацией налоговой амнистии, налогоплательщик (налоговый агент) становится носителем определенных прав и обязанностей, обусловленных спецификой данных отношений.

При рассмотрении правового статуса субъекта налогового правонарушения необходимо отметить, что в теории права под субъектом правонарушения понимается «достигшее определенного возраста деликтоспособное, вменяемое лицо, а также социальная организация»¹. Законодатель для признания лица субъектом правонарушения устанавливает определенные границы «социальной зрелости индивида»², учитывая совокупность ряда следующих признаков: степень общественной опасности как совершаемого правонарушения, так и самого правонарушителя, уровень сознания человека, его волю и психологические способности понимать и осознавать характер совершаемого деяния.

Анализ положений ч. 2 ст. 107 НК РФ позволяет констатировать об установлении в сфере налогового права социальной зрелости индивида с 16 лет. Таким образом, на основе толкования норм НК РФ в совокупности с понятием субъекта правонарушения, принятым в теории права, можно сделать вывод, что под субъектом налогового правонарушения подразумевается лицо, его совершившее и обладающее правоспособностью и дееспособностью.

¹ Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. С. 323.

² См.: Там же.

В области налоговой амнистии также действует предусмотренное ч. 5 ст. 101.4 НК РФ право субъекта правонарушения в течение одного месяца со дня получения акта о выявленном правонарушении представить в налоговый орган свои письменные возражения в случае несогласия с фактами, изложенными в нем, а также с выводами и предложениями должностного лица, который обнаружил факт налогового правонарушения.

Субъект налоговой ответственности – лицо, на которое может быть возложена налоговая ответственность¹. Возложение налоговой ответственности предполагает применение к лицу, совершившему налоговое правонарушение, налоговых санкций².

Таким образом, лицо, не воспользовавшееся правом на налоговую амнистию, как субъект налоговой ответственности приобретает обязанность погасить недоимку, пени и штраф по неуплаченному налогу в полном объеме. Лицо, воспользовавшееся правом на налоговую амнистию, как субъект, освобожденный от налоговой ответственности, имеет право на списание всех его недоимок по налогу, в том числе штрафных санкций и пени.

На основании изложенного можно сделать вывод, что особый характер института налоговой амнистии предопределяет и специфику финансово-правового статуса субъектного состава правоотношений, возникающих в данной области. Субъектами указанных правоотношений выступают: государство в лице определенных органов власти как обязательный участник; лица со специальной правосубъектностью – лица, не исполнившие в установленном законодательством порядке обязанность по уплате налога; организации, осуществляющие функции организационного характера.

¹ См.: Юрмашев Р.С. Проблема субъекта налогового правонарушения URL: <http://ilts.ru/files/file113.pdf> (дата обращения: 10.11.2014).

² См.: Ильинов О.А. Правовые основы ответственности за совершение налоговых правонарушений в условиях реформы налогового администрирования в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 7.

2.3. Основные черты правовой регламентации налоговой амнистии в зарубежных государствах

Экономическое развитие Российской Федерации, основанное на мировых стандартах, предполагает необходимость реформирования правовой регламентации экономических отношений, включая и область налогообложения, с учетом как отечественного, так и зарубежного опыта.

Ввиду отсутствия законодательного урегулирования института налоговой амнистии в целях совершенствования правовой регламентации отношений в этой области и разработки теоретических основ эффективности данного государственного мероприятия в России целесообразно также изучить и опыт проведения экономических, а именно налоговых амнистий в зарубежных странах.

Важнейшим аспектом налогового законодательства ведущих зарубежных стран является то, что споры по налоговым правоотношениям исключены из общей сферы имущественных вопросов и по существу приравниваются к уголовным делам¹. Например, Положение о налогах и иных платежах Германии (Abgabenordnung) в § 369 указывает, что налоговыми преступлениями признаются: 1) деяния, признанные уголовно наказуемыми Налоговым кодексом; 2) контрабанда; 3) изготовление поддельных денежных знаков и приготовление к нему, если оно носит признаки налогового преступления; 4) укрывательство лица, совершившего преступления, предусмотренные пп. 1–3 данной нормы. В отношении налоговых преступлений применению подлежат общие нормы уголовного права, если иное не предусмотрено нормами Налогового кодекса Германии².

Анализ генезиса налоговой амнистии за рубежом позволяет отметить, что из зарубежных стран США стали первыми, кто пошел по пути приме-

¹ См.: Соловьев И.Н. Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 27.

² См.: URL: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf (дата обращения: 18.03.2014).

ния амнистии. Как следует из информации, данной Налоговым управлением США, за период с 1982 по 1997 г. было проведено 62 налоговые амнистии в 40 штатах¹. Главной особенностью проводимых в США налоговых амнистий является то, что они носят регулярный характер и проводятся на региональном уровне, то есть в пределах отдельных штатов². Рассмотрим наиболее известные из них.

Так, в рамках реформирования налоговой системы, получившей название Colorado Fair Share с июня по июль 1985 г. в штате Колорадо была проведена налоговая амнистия, которая коснулась подоходного налога, корпоративного подоходного налога, налога с продаж, налога на топливо, сигареты и алкогольную продукцию. Ее суть заключалась в добровольном погашении задолженности под угрозой ужесточения санкций за допущенные нарушения. Одним из способов предупреждения налоговых правонарушителей явилась рекламная кампания *Don't say we didn't warn you* («Не говори, что мы тебя не предупреждали»), получившая широкое распространение в средствах массовой информации. Итоги данной амнистии превзошли ожидаемые результаты на 1,5 млн долларов, поскольку в бюджет поступило 6,5 млн долларов³.

Однако одной из самых показательных явилась проведенная в Колумбии с июля по сентябрь 1987 г. налоговая амнистия, которой гарантировалось освобождение от уплаты всех штрафов и пеней, но при условии, что все налоговые задолженности будут выплачены в полном объеме. Кроме того, подоходный налог был сокращен, двойное налогообложение дивидендов устранено, а нормы вычетов по подоходному налогу увеличены. В результате данной налоговой амнистии в бюджет поступило 100 млн долларов⁴.

¹ Информация размещена на официальном сайте Государственной Думы Федерального Собрания РФ. URL: <http://pda.iam.duma.gov.ru/node/3/4723/16948> (дата обращения: 15.03.2014).

² См.: *Соловьев И.Н.* О некоторых вопросах проведения налоговой амнистии, затронутых в Послании Президента России Федеральному Собранию Российской Федерации // *Финансовое право.* 2005. № 5. С. 14.

³ См.: Официальный сайт Государственной Думы Федерального Собрания РФ. URL: <http://pda.iam.duma.gov.ru/node/3/4723/16948> (дата обращения: 15.03.2014).

⁴ См.: Там же.

Еще одной налоговой амнистией, итоги которой следует признать успешными, явилась проведенная с ноября 1996 г. по февраль 1997 г. амнистия в штате Нью-Йорк, поскольку она принесла в бюджет сумму в размере 253,4 млрд долларов¹.

Однако в США налоговая амнистия проводилась не только на региональном, но и на федеральном уровне. Так, Internal Revenue Service – IRS (налоговое ведомство США) в конце 2001 г. объявило, что гарантирует освобождение от наказания лицам, которые до 23 апреля 2002 г. признаются и расскажут в использовании специальных схем для уклонения от уплаты налогов². Дополнительным условием проведения данной амнистии являлось предоставление информации о разработавших эту схему лицах, которых в последующем вызывали и допрашивали, каким еще компаниям была продана схема³. Объявив данную амнистию, начальник отдела IRS по работе с крупным бизнесом Ларри Лэнгдон (Larry Langdon) выразился: «А это наш рождественский подарок ведущим корпорациям!»⁴. Согласно официальным данным, указанной амнистией воспользовались 1 206 крупных корпораций, с помощью которых были раскрыты 1 664 противозаконные налоговые схемы⁵.

С 2003 г. Правительством США совместно с Внутренней налоговой службой и Министерством юстиции проведено ряд программ налоговой амнистии. Наиболее известными являются: «Добровольное раскрытие оффшорных операций» (Offshore Voluntary Compliance Initiative), «Инициатива уплаты дочерней фирмой» (Son of Boss Settlement Initiative), «Инициатива уплаты работниками иностранных посольств, консульских учреждений и международных организаций» (Settlement Initiative for Employees of Foreign Embassies,

¹ См.: Соловьев И.Н. Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 31.

² См.: Минаев С. Американцам предлагают выйти из тени добровольно // Коммерсантъ. 2001. 27 декабря. URL: <http://www.kommersant.ru/doc/304503> (дата обращения: 20.03.2014).

³ См.: Соловьев И.Н. О некоторых вопросах проведения налоговой амнистии, затронутых в Послании Президента России Федеральному Собранию Российской Федерации // Финансовое право. 2005. № 5. С. 14.

⁴ См.: Минаев С. Американцам предлагают выйти из тени добровольно // Коммерсантъ. 2001. 27 декабря. URL: <http://www.kommersant.ru/doc/304503> (дата обращения: 20.03.2014).

⁵ См.: США предлагают доносчикам амнистию капитала // Новости экономики. URL: <http://txt.newsru.com/finance/16jan2003/tax.html> (дата обращения: 21.03.2014).

Foreign Consular Offices and International Organizations). Все эти программы предусматривали отказ от уголовного преследования лиц, использовавших незаконные методы ухода от налогов, при исполнении обязательного условия – уплаты задолженности¹.

Налоговая амнистия в США проводилась не только на федеральном уровне и уровне штатов. Есть случаи объявления налоговой амнистии и органами местного самоуправления. Например, в апреле 2007 г. налоговая амнистия была проведена городом Канзас-Сити. По ее условиям налогоплательщикам гарантировалось не только освобождение от штрафных санкций, но и от судебных издержек. По итогам данной программы за две недели городская казна пополнилась на 500 тыс. долларов².

Анализ проведенных налоговых амнистий в США свидетельствует, что одноразовость проводимого мероприятия дает более положительный эффект, поскольку в некоторых штатах, где амнистия носила много разовый характер, наблюдалась пассивность заявителей, обусловленная их ожиданием последующих амнистий. Кроме того, эффективность налоговой амнистии в США, по мнению аналитиков, достигнута ввиду последующего ужесточения санкций за нарушения налогового законодательства³. Например, в случае неиспользования права, предоставленного налоговой амнистией, проводимой в 1995–1996 гг. под девизом «Ваш единственный шанс на второй шанс», применялись достаточно жесткие меры наказания – начиная от конфискации имущества и замораживания банковского счета до тюремного заключения на срок от 1 до 2 лет со штрафом до 10 тыс. долларов. Причем в случае установления судом признаков нарушения уголовного характера неплательщику грозил срок лишения свободы от 5 до 15

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

² См.: Там же. С. 59.

³ См.: официальный сайт Государственной Думы Федерального Собрания РФ. URL: <http://pda.iam.duma.gov.ru/node/3/4723/16948> (дата обращения: 15.03.2014).

лет и предусматривался уже более крупный денежный штраф¹. Сравнительный анализ с итогами налоговых амнистий в России позволяет полагать, что успешность такого государственного мероприятия в США объясняется развитостью института амнистии, готовностью американского общества к его восприятию и проведением активной рекламной кампании. Думается, что последнее обстоятельство следует воплотить в процедуру проведения налоговой амнистии в России, поскольку отечественный опыт свидетельствует об отсутствии широкой рекламной кампании.

Среди стран континентальной Европы безусловным лидером в проведении налоговой амнистии признается Италия, опыт которой следует признать одним из доказательств эффективности налоговой амнистии².

Первая налоговая амнистия в Италии *Scudo Fiscale* была проведена еще в 1982 г. В итоге было привлечено 12 090 652 заявителей, из которых 8,5% ранее не оплачивали налоги, а 13,7% уклонялись от их уплаты с дополнительных доходов³.

С 1 ноября 2001 г. по 28 февраля 2002 г. вводилась в действие специальная программа по легализации сокрытого имущества под названием *Decreto Legge*, которую, как верно отметил И.Н. Соловьев, следует признать амнистией капиталов, поскольку посредством указанной программы заявителям предлагалось узаконить сокрытые капиталы посредством репатриации или легализации. Причем репатриация предполагала возврат денежных средств под юрисдикцию Италии и могла иметь свое действие только в отношении капитала, находящегося за границей. Выбор того или иного способа зависел лишь от желания заявителя, которое отображалось в декларации с указанием одного из пунктов – с перемещением средств под итальянскую юрисдикцию либо без такового.

¹ См.: *Соловьев И.Н.* О некоторых вопросах проведения налоговой амнистии, затронутых в Послании Президента России Федеральному Собранию Российской Федерации // *Финансовое право*. 2005. № 5. С. 13.

² См.: Официальный сайт Государственной Думы Федерального Собрания РФ. URL: <http://pda.iam.duma.gov.ru/node/3/4723/16948> (дата обращения: 15.03.2014).

³ См.: *Соловьев И.Н.* Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 32.

Основной обязанностью заявителя выступала уплата 2,5% от задекларированной стоимости имущества либо приобретение государственных ценных бумаг в размере 12% от стоимости имущества.

Важным аспектом проводимой амнистии следует признать гарантию анонимности со стороны государства в виде выдачи специального сертификата конфиденциального «взноса»¹.

При этом гарантия анонимности обеспечивалась предоставлением заявителю права обжалования возможных расследований в отношении заявленного им имущества по фактам до его легализации.

Еще одной из главных особенностей проводимой амнистии 2001 г. явилось то, что она также сопровождалась ужесточением санкций за нарушения налогового законодательства. В частности, размер штрафа за сокрытие капитала (имущества) или ненадлежащее заполнение налоговой декларации после окончания действия амнистии равнялся 5–25 % от суммы недекларированных средств с конфискацией имущества на соразмерную сумму, тогда как ранее вне зависимости от суммы сокрытого капитала такой штраф составлял от 250 до 2 000 евро².

В итоге Банк Италии из 500 млрд евро, которые были вывезены за границу, амнистировал около 30 млрд евро, а количество официально зарегистрированных миллионеров увеличилось в Италии на 13,25%³.

¹ Его содержание сводилось к следующему: «...освободить лицо от уплаты налоговых задолженностей и аудита средств до легализации; ликвидировать учетные записи налоговых задолженностей, пени, штрафов в отношении капитала или имущества, предоставленного к легализации; сохранять полную конфиденциальность всех транзакций по репатриации капитала или имущества для налоговых органов соцобеспечения и невовлеченных финансовых структур. Информировать о попытках легализации капитала или имущества, приобретенных в результате коррупции, террористических акций и других уголовных преступлений; облагать налогом доход от капитала или имущества, представленного к легализации, полученный за период с 1 августа 2001 г. до репатриации через финансовый институт, производящий репатриацию, сохраняя конфиденциальность; не заполнять налоговую декларацию до окончания легализации и репатриации капитала или имущества (декларация подлежит заполнению на конец 2002 г. с указанием капитала или имущества)» (см.: Официальный сайт Государственной Думы Федерального Собрания РФ. URL: <http://pda.iam.duma.gov.ru/node/3/4723/16948> (дата обращения: 15.03.2014)).

² См.: Там же.

³ См.: Соловьев И.Н. Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 35.

Таким образом, можно предположить, что успешность итальянской налоговой амнистии обусловлена ужесточением санкций за нарушения налогового законодательства.

Совсем иной результат амнистии, которая не оправдала свои ожидания, показала реализация в Германии Закона от 23 декабря 2003 г. Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit¹ («О поощрении чистосердечного признания налогов»), положениями которого (Ab. 6 Art. 1 § 1) налогоплательщики до 31 марта 2005 г. имели возможность ликвидировать свои обязательства, которые должны были исполнить с 1993 по 2002 г. по различным видам налогов, в числе которых: подоходный налог, налог на наследство, налог на прибыль, налог на добавочную стоимость, налог на корпорации, налог на имущество, промысловый налог, налог с дарения (Ab. 1 Art. 1 § 1).

Согласно ст. 1 данного правового акта суть амнистии заключается в том, что налогоплательщик обращается в налоговые органы с заявлением с указанием доходов, которые ранее не были представлены налоговому ведомству, для определения процента налогообложения, причем если такое заявление подавалось до 31 декабря 2004 г., то процент налогооблагаемой суммы равнялся 25, а если после указанной даты – 35.

Размер налогооблагаемой суммы был поставлен в зависимость от конкретного вида налога. Так, в отношении подоходного налога (Einkommenssteuer) и налога на корпорации (Körperschaftssteuer) налогооблагаемая сумма составляла 60% от размера дохода или имущества предприятия (Ab. 2(1) Art. 1 § 1), промыслового налога (Gewerbesteuer) – 10% от дохода (Ab. 3(1) Art. 1 § 1), налога на наследство (Erbschaftssteuer) – 20% от наследуемого имущества (Ab. 5(1) Art. 1 § 1), налога на добавочную стоимость (Umsatzsteuer) – 30% от оборота (Ab. 4(1) Art. 1 § 1).

Заявления о реализации права на амнистию не подлежали принятию и рассмотрению, если налоговое преступление или нарушение порядка уплаты

¹ См.: URL: http://www.bzst.de/DE/Steuern_National/Kontenabrufverfahren/Vorschriften/gesetz_zur_Foerderung_der_Steuerehrlichkeit.html?nn=23426 (дата обращения: 25.04.2014).

налогов и сборов уже было выявлено налоговыми органами до момента подачи заявления либо налоговыми органами до этого момента заведено расследование и заявителю об этом факте было известно; если заявитель или его представитель знали о наличии возбужденного уголовного дела или производства о взыскании денежных средств и в связи с этим обратились с заявлением об амнистии; если заявление оформлено неправильно либо налоговыми органами установлены в нем неполные сведения, подлежащие исправлению либо дополнению (Art. 1 § 7).

Однако суммы поступивших денежных средств в результате проведенной амнистии не оправдали ожидания государственных органов. Так, министр финансов Германии Х. Айхель полагал, что налоговая амнистия принесет в бюджет страны примерно 5 млрд евро, но фактически поступило лишь 1,2 млрд евро. Согласно статистическому анализу, проведенному социологами, преимущественно правом на амнистию воспользовались жители старых земель (Гамбурга – 2,4 млн евро, Киля (Шлезвиг-Гольштейн) – 7,6 млн евро, а в западной земле Гессен в первом квартале уже было собрано 39,2 млн евро). В противовес этому в восточной Саксонии-Анхальт собрано всего 96 тыс. евро¹.

О.А. Шарапова отмечает следующие причины таких низких результатов: плохое информационное обеспечение; строгое соблюдение банками Лихтенштейна и Швейцарии принципа сохранения тайны банковских вкладов; незаинтересованность лиц в раскрытии информации о сокрытых налогах по причине истечения сроков давности привлечения их к ответственности². По мнению Н.И. Протопоповой, причинами указанных итогов явились жесткие условия налоговой амнистии, избыточная публичность процесса амнистии, чрезмерная его детализация³. Тем не менее, как верно заметил

¹ См.: Официальный сайт Государственной Думы Федерального Собрания РФ. URL: <http://pda.iam.duma.gov.ru/node/3/4723/16948> (дата обращения: 15.03.2014).

² См.: *Шарапова О.А.* Налоговая амнистия: сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему // Реформы и право. 2008. № 1. С. 66.

³ См.: *Протопопова Н.И.* Налоговая амнистия как институт экономической политики государства: зарубежный опыт // Налоги и налогообложение. 2008. № 1. С. 59.

И.Н. Соловьев, сама идея проведения налоговой амнистии в Германии видится вполне удачной, поскольку предложение со стороны государства было построено на выгодных условиях для граждан¹, что несомненно следует принять во внимание при проведении налоговой амнистии в России. Однако можно предположить, что власти Германии возлагали слишком большие надежды на данное мероприятие, в связи с чем посчитали его итоги неудачными.

По-иному выглядит проведение налоговых амнистий в странах с развивающейся экономикой, что в полной мере обусловлено фискальным, а не регулятивным характером налоговой системы, невысоким уровнем правовой культуры, либерализацией экономики².

Страной, которая в целях увеличения сборов и числа налогоплательщиков регулярно проводит налоговую амнистию (примерно раз в 10 лет), является Индия. Так, в 1997 г. под руководством министра финансов П. Чидамбарам проведена налоговая амнистия под сокращенным названием VDIS (Voluntary Disclosure of Income Scheme). Срок ее проведения составил 6 месяцев, а ключевым моментом стала пониженная ставка налога – 30 %, что было очень выгодным предложением, поскольку до либерализации она достигала 97 %. На имущество, приобретенное много лет назад налог исчислялся, исходя из его стоимости на тот момент³.

Предоставленным правом воспользовались 466 тыс. налогоплательщиков Индии, а сумма поступивших денежных средств составила около 2,5 млрд долларов, тогда как изначально прогнозировалась сумма в 1 млрд⁴. Однако несмотря на колоссальные успехи, следует выделить и негативные стороны данного мероприятия. В частности, многие в целях уменьшения стоимости имущества, подлежащего налогообложению, начали покупать се-

¹ См.: *Соловьев И.Н.* Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 35.

² См.: Там же. С. 39.

³ См.: *Соловьев И.Н.* О некоторых вопросах проведения налоговой амнистии, затронутых в Послании Президента России Федеральному Собранию Российской Федерации // *Финансовое право.* 2005. № 5. С. 15.

⁴ См.: URL: <http://www.rg.ru/2005/08/23/amnistiya.html> (дата обращения: 15.03.2014).

ребряные вещи и декларировать их как приобретенные по значительно низким ценам несколько десятков лет назад, что привело к недовольству налоговых органов, угрожавших отзывом выданных сертификатов на амнистию и возбуждением дел в отношении таких лиц. Сложившаяся ситуация насторожила многих участников амнистии, но судебным актом было запрещено расследование по поданным в рамках амнистии декларациям¹.

Таким образом, следует отметить, что указанная налоговая амнистия принесла позитивные результаты, поскольку сумма в 2,5 млрд долларов для Индии с таким уровнем экономики являлась существенной и позволила решить многие государственные проблемы.

Еще одним примером успешного проведения амнистии является налоговая амнистия, объявленная в Южной Африканской Республике в августе 2006 г. Изначально датой ее окончания предполагалось 31 мая 2007 г., но в связи с успешностью проводимого мероприятия срок был продлен. Амнистия действовала в отношении компаний, оборот которых был менее 10 млн рандов, и суть ее заключалась в уплате налога в размере 5 % от декларируемого дохода. В итоге число заявок на участие в амнистии выросло с 16 тыс. до 275 тыс.²

С учетом изложенного можно констатировать, что в странах с развивающейся экономикой главным способом, определившим успешные итоги налоговой амнистии, явилось существенное снижение процентной ставки налога. Данное обстоятельство несомненно подлежит учету и при разработке условий проведения налоговой амнистии в России.

Немаловажно также рассмотреть опыт проведения налоговой амнистии в странах СНГ, поскольку их налоговое законодательство во многом совпадает, а подавляющее число норм перенесено из российского законодательства³.

Наибольший интерес вызывает амнистия, проведенная в Республике

¹ См.: *Соловьев И.Н.* Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 41.

² См.: Там же. С. 39–40.

³ См.: Там же. С. 42.

Казахстан принятием Закона от 5 июля 2006 г. № 157 «Об амнистии в связи с легализацией имущества»¹. Ее срок определялся периодом с момента опубликования закона (30 июля 2006 г.) по 1 апреля 2007 г.² Суть амнистии согласно ст. 1 данного Закона сводилась к тому, что граждане и юридические лица Республики Казахстан, изъявившие желание легализовать имущество, выведенное в целях сокрытия доходов из законного экономического оборота, а также не оформленное в соответствии с законодательством Республики Казахстан либо оформленное на ненадлежащее лицо, освобождались от уголовной и административной ответственности при условии оплаты сбора в размере 10% от стоимости легализуемого имущества. При этом стоимость такого имущества субъекты легализации определяли самостоятельно (ст. 7).

Легализации подлежало только то имущество, которое было получено до 3 июля 2006 г. (ст. 2), за исключением определенной категории: имущества, полученного при совершении преступлений против личности, мира и безопасности человечества, а также посягающих на основы конституционного строя и безопасность государства, собственность, общественную безопасность и общественный порядок, здоровье населения и нравственность, коррупционных и иных преступлений против интересов государственной службы и государственного управления; имущества, права на которое оспариваются в судебном порядке; имущество, предоставление прав на которое не допускается законами Республики Казахстан; а также денежные средства, полученные в качестве кредитов (ст. 3).

Законом Республики Казахстан «Об амнистии в связи с легализацией имущества» в ст. 7 четко была прописана и процедура проведения легализации конкретного вида имущества, основная суть которой заключалась в том, что лица должны были обратиться в налоговый орган (граждане – по месту регистрации, юридические лица – по месту государственной регистрации, за исключением легализации недвижимого имущества) с перечнем следующих

¹ Ведомости Парламента Республики Казахстан. 2006. № 12, ст. 78.

² См.: Официальный сайт Министерства юстиции Республики Казахстан. URL: http://adilet.zan.kz/rus/docs/T060000157_ (дата обращения: 22.04.2014).

документов:

заявление на проведение легализации имущества;

документ об уплате сбора;

документы, удостоверяющих личность, а в отношении юридического лица – нотариально удостоверенные копии устава (положения), свидетельства о государственной регистрации, свидетельства налогоплательщика и документов, подтверждающих их полномочия.

Главным условием проводимой амнистии являлось то, что заявителям гарантировалась конфиденциальность представленных сведений. В частности, ст. 5 данного Закона установлен запрет на осуществление процессуальных действий на основании информации, полученной в процессе проведения легализации имущества, в том числе и действий по проведению уголовного преследования либо применению мер административного взыскания.

Результаты проведенной экономической амнистии свидетельствовали о поступлении денежных средств в размере более 480,2 млн долларов, причем минимальный размер легализованных сумм колебался от 2 до 8 тыс. долларов, а максимальный составил около 800 тысяч долларов¹.

Как верно заметил И.Н. Соловьев, важной чертой проведенной в Республике Казахстан амнистии являлось то, что фискальная функция не была главной целью амнистии, поскольку внесенные на специальные счета суммы для их последующей легализации не вошли в налогооблагаемый доход². Это, думается, и привело к такому положительному результату.

Таким образом, при определении механизма проведения налоговой амнистии в России в качестве основы следует учесть правовые положения проведения такой амнистии в Республике Казахстан, концентрируя особое внимание на способах реализации цели проводимого мероприятия.

¹ См.: *Соловьев И.Н.* Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 43–44.

² См.: Там же. С. 44.

В противовес приведенному примеру проведения амнистии совсем иной результат получился в Грузии¹, в которой налоговая амнистия была объявлена Законом от 24 декабря 2004 г. № 821-вс «Об амнистии и легализации недекларированных финансовых обязательств и имущества»², вступившим в силу 25 января 2005 г. Ее суть заключалась в том, что граждане и предприятия Грузии могли аннулировать налоги, скрытые ими до 1 января 2004 г., путем оплаты 1% от стоимости приобретенного имущества или полученных доходов³. В ответ на это государство гарантировало прекращение уголовных дел и судебного преследования таких лиц⁴. Предполагалось, что амнистия будет носить разовый характер, в связи с чем будет уничтожена вся налоговая документация, которая датирована до 1 января 2004 г. Исходя из этого, по замыслу законодателя ввиду отсутствия налоговой документации предъявить требование об уплате налогов, возникших до 1 января 2004 г., будет невозможно⁵. Более того, была введена уголовная ответственность для работников налоговых служб в случае истребования документов, относящихся к периоду до 2004 г.⁶

Следует учесть, что указанным законом была определена группа лиц, которые не попадали под действие амнистии. В частности, высшие должностные лица государства, которые в соответствии с законодательством Грузии обязаны представлять заполненные декларации; лица, которые приобрели такое имущество в результате торговли наркотиками, оружием или совершения других транснациональных преступлений; руководители предприятий, в которых уставной капитал превышает 1 млн лари и доля государ-

¹ См.: *Буракова Л.* Почему у Грузии не получилось. URL: http://www.eeading.ws/chapter.php/1016427/39/BurakovaPochemu_u_Gruzii_poluchilos.html#n_187 (дата обращения: 14.04.2014).

² Законодательный Вестник Грузии. 2005. № 7.

³ См.: Там же.

⁴ См.: *Хуцидзе Н.* Парламент принял финансовую амнистию. URL: <http://www.civil.ge/rus/article.php?id=6773> (дата обращения: 22.04.2014).

⁵ См.: *Соловьев И.Н.* Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 48.

⁶ См.: *Буракова Л.* Почему у Грузии не получилось URL: http://www.eeading.ws/chapter.php/1016427/39/Burakova_-_Pochemu_u_Gruzii_poluchilos.html#n_187 (дата обращения: 14.04.2014).

ства составляет 50% или больше¹.

Однако по итогам проведенной амнистии в бюджет страны поступило 35 тыс. долларов, тогда как ожидалось 4 млн долларов, то есть менее 1% от прогнозируемой суммы. Несмотря на то, что Президент Грузии граждан ознакомил лично с условиями проведения амнистии, количество лиц, воспользовавшихся правом амнистии, по состоянию на ноябрь 2005 г. составило всего 8 человек². Такой результат амнистии объясняется тем, что налогоплательщики не пожелали воспользоваться предоставленной им возможностью ввиду отсутствия доверия к государству, а не из-за непроработанного закона об амнистии³. Учитывая приведенный пример, при принятии решения о проведении в России налоговой амнистии следует руководствоваться готовностью общества к принятию такого мероприятия, в связи с чем необходимо развивать доверительные отношения между государством и его гражданами.

Таким образом, международный опыт свидетельствует о достаточно широком распространении в мире экономических амнистий. Однако главным вопросом, возникающим при планировании проведения налоговой амнистии в России, остается способ достижения эффективности ее результатов.

Систематизация мирового опыта экономических амнистий позволяет выявить следующие факторы, способствовавшие достижению положительного эффекта такого мероприятия:

1) сопровождение амнистии реформированием налоговой системы в целом и установление выгодных условий для заявителей, что может их заинтересовать принять участие в ней;

2) освобождение государством от ответственности за прошлые финансовые и налоговые недоимки, о которых становится известно финансовым органам в ходе амнистии, в чем в принципе заключается суть самой амнистии;

¹ См.: *Хуцидзе Н.* Парламент принял финансовую амнистию URL: <http://www.civil.ge/rus/article.php?id=6773> (дата обращения: 22.04.2014).

² См.: *Соловьев И.Н.* Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 48.

³ См.: Там же.

3) обеспечение строгого соблюдения сохранения конфиденциальности информации;

4) нерегулярность проведения амнистии, придающая ей «уникальность»;

5) ужесточение санкций за нарушения налогового законодательства и, как следствие, расширение полномочий налоговых органов после проведения амнистии (данное условие разрабатывается непосредственно перед объявлением амнистии и доводится до ее потенциальных участников посредством хорошо продуманной и профинансированной рекламной кампании);

6) проведение разъяснительной работы, направленной на повышение правовой культуры граждан и формирование отношений между государством и его гражданами и организациями на принципе доверия.

2.4. Перспективы развития института налоговой амнистии

Материальной основой правового государства, которым Российская Федерация объявлена Основным Законом¹, является, прежде всего, высокоразвитая экономическая система России.

Одна из основных задач современной политики российского государства – совершенствование действующего законодательства, в том числе и налогового, на принципах равенства всех перед законом и гуманизма. Реализация принципа гуманизма находит свое воплощение в принятии государством акта амнистии, смягчающего участь лиц, совершивших правонарушение.

Как зарубежный, так и отечественный опыт свидетельствует о широком применении налоговой амнистии, которой лиц, не исполнивших в установленном законом порядке обязанность по уплате налога, государство освобождало от ответственности. Необходимо подчеркнуть, что применение налоговой амнистии обусловлено наличием целого ряда приоритетных признаков данного мероприятия.

Фискальный характер налоговой амнистии – один из ее признаков, характеризующих выгодность данного мероприятия для государства, поскольку посредством налоговой амнистии в бюджет государства поступают дополнительные денежные средства. Однако фискальный характер налоговой амнистии нельзя путать с целью рассматриваемого правового явления.

Еще одним положительным признаком данного мероприятия является профилактическое значение, суть которого выражается в следующем: несмотря на то, что государство обладает возможностью выявить нарушения налогового законодательства и наказать виновных лиц, последним предоставляется возможность добровольно устранить их путем погашения задолженности, получив взамен от государства освобождение от налагаемых зако-

¹ См. ст. 1 Конституции РФ.

ном санкций за такое нарушение.

Однако амнистия, как и любое другое явление, может обладать и положительными, и отрицательными признаками. Последние подлежат обязательному учету, поскольку для достижения положительного эффекта результатов проводимого мероприятия необходимо их минимизировать.

В первую очередь, проведение налоговой амнистии в демократическом правовом государстве ни в коем случае не должно быть произвольным. Поэтому амнистия должна основываться на обязанности государства защищать и охранять права и законные интересы граждан, обеспечивать им законность и безопасность проводимого мероприятия. Правовой основой, закрепляющей данные положения, должно служить надежное нормативно-правовое обеспечение, регламентирующее на законодательном уровне единые нормы о порядке проведения амнистии.

Одним из условий налоговой амнистии является гарантия освобождения от налоговой ответственности. Законодателем в ст. 109, 111 НК РФ введен институт обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за налоговые правонарушения. Однако исследование данных норм свидетельствует об отсутствии закрепления налоговой амнистии как основания освобождения от налоговой ответственности. Если обратиться к сути налоговой амнистии, можно заметить, что она заключается в обеспечении исполнения установленной действующим законодательством обязанности по уплате налогов. Законодателем в ст. 72 НК РФ также установлен конкретный перечень способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов¹, в котором налоговая амнистия также не фигурирует.

Системный анализ способов и мер по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога (сбора) позволяет сделать вывод о том, что они направлены на исполнение налогоплательщиком действующей обязанности по уплате установленных налогов и сборов в случае установления факта не-

¹ Предусмотрены следующие способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: залог имущества, поручительство, пеня, приостановление операций по счетам в банке, наложение ареста на имущество налогоплательщика, банковская гарантия.

исполнения либо ненадлежащего исполнения налогоплательщиком такой обязанности. Более того, указанные способы могут применяться как по заявлению самих налогоплательщиков (например, заключение договора залога, договора поручительства), так и по решению налогового органа (например, начисление пени, наложение ареста на имущество, запрет на отчуждение имущества и т.д.).

Налоговая амнистия, в свою очередь, также направлена на обеспечение исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате установленных налогов, но неисполненной в установленный законом срок либо исполненной ненадлежащим образом. Однако налоговая амнистия предполагает в том числе наличие невыявленного налоговым органом факта неисполнения либо ненадлежащего исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате установленных налогов и добровольное исполнение субъектом указанной обязанности взамен на освобождение от возможных санкций за выявленные налоговые правонарушения. При этом инициатива выбора такого способа обеспечения обязанности по уплате налогов исходит непосредственно от самого государства, без воли последнего налогоплательщики (налоговые агенты) лишены возможности воспользоваться таким способом обеспечения своей обязанности по уплате налогов. С учетом проведенного сравнительно-правового анализа можно сделать вывод, что налоговая амнистия в отличие от специально оговоренных законодателем способов и мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов представляет собой мероприятие, которое также направлено на обеспечение исполнения такой обязанности, но имеет исключительный характер применения и этим не исчерпывает свое содержание. Таким образом, данные институты имеют разную природу и процедуру применения, в связи с чем порождают разные последствия. Поэтому с налогово-правовой точки зрения, думается, налоговую амнистию необходимо рассматривать именно как основание освобождения от налоговой ответственности. В связи с этим в целях правовой регламентации института налоговой амнистии и дальнейшего его развития видится логичным

ст. 109 НК РФ дополнить пунктом: 5) *налоговая амнистия*.

Необходимо также нормативно закрепить и порядок принятия акта налоговой амнистии, соответственно, целесообразно 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 определенной категории лиц, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность по уплате налога.

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

По справедливому замечанию И.Н. Соловьева, с точки зрения обывателя налоговая амнистия – не что иное, как декриминализация (прощение) государством факта умышленного уклонения от уплаты налогов¹. Однако следует учитывать, что прощение задолженности лиц, уклонившихся от уплаты налога, может отрицательно сказаться на интересах законопослушных лиц, добросовестно исполнивших свою обязанность по уплате налога, которые ввиду принятия правового акта об объявлении налоговой амнистии в надежде на такое же явление в будущем перестанут исполнять их надлежащим образом. Поэтому проведение налоговой амнистии должно соответствовать балансу интересов всех налогоплательщиков (налоговых агентов)². Думается, что главной мерой в данном направлении должны выступать гарантии поощрительного характера в отношении законопослушных налогоплательщиков

¹ См.: Соловьев И.Н. Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 7; *Его же*. Механизмы амнистирования в различных сферах экономики и налогообложения (налоговая амнистия). М., 2012. С. 17–18.

² Обеспечение баланса интересов как законопослушных, так и недобросовестных лиц имеет важное значение, поскольку, в том числе способствует минимизации возможных налоговых споров (см.: Миронова С.М. Механизмы разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 24).

(налоговых агентов). В частности, представляется возможным ввести для таких лиц определенные льготы в виде налоговых вычетов при последующей оплате ими налогов.

Мерой, направленной как на защиту интересов законопослушных налогоплательщиков (налоговых агентов), так и на агитацию лиц, имеющих недоимки по налогам, добровольно устранить задолженность, послужит повышение эффективности деятельности налоговых органов по выявлению недоимок по налогам, в отношении которых объявляется налоговая амнистия.

Немаловажную роль также сыграют меры убеждения, которые уверят лиц, что имеющиеся у них недоимки по налогу будут выявлены, поэтому при проведении данного государственного мероприятия особый акцент следует сделать на принципе убеждения лиц в выгодности предложенного им варианта по погашению имеющихся недоимок.

Залогом успешности налоговой амнистии видится и гарантия конфиденциальности сведений о налогоплательщике (налоговом агенте) и защиты его интересов. Следует в полной мере поддержать И.Н. Соловьева, считающего, что нельзя налоговую амнистию приравнивать к явке с повинной или добровольному доносу на себя¹. Думается, одной из важнейших задач при разработке условий проведения налоговой амнистии должно стать решение вопроса об обеспечении анонимности заявителей, причем таким способом, чтобы лицо действительно поверило в действие этой гарантии, а не опасалось использования налоговыми органами указанных сведений против него в последующем.

Однако учитывая, что риск отсутствия полного доверия всегда сохраняется, следует сделать прозрачной для общества саму процедуру амнистии.

В целях обеспечения анонимности заявителей и убеждения их в действии этой гарантии необходимо сформировать специальный временно действующий орган (например, Отдел по вопросам налоговой амнистии, подотчетный Министерству финансов РФ), который будет заниматься проведением

¹ См.: Соловьев И.Н. Налоговая амнистия: учебное пособие. С. 75.

налоговой амнистии и контролировать ее ход. В целях достижения анонимности сведений указанный орган не должен состоять из представителей налоговых органов, контролирующих надлежащее исполнение лицами налоговых обязанностей и принимающих решения о привлечении их к налоговой ответственности. Чтобы налоговая амнистия обществом воспринималась справедливым проявлением государственной воли, а не способом налоговых органов по выявлению недоимок по налогам, целесообразно ввести в состав такого отделения представителей общества с высшим юридическим либо экономическим образованием. Для усиления доверительного отношения налогоплательщиков (налоговых агентов) проводимому мероприятию требуется установить ответственность представителей органа по вопросам налоговой амнистии за разглашение сведений, ставших известными при выполнении своих обязанностей.

Кроме того, целесообразно ввести в отношении банков и иных кредитных организаций, принимающих участие в проведении налоговой амнистии, запрет разглашения сведений о лицах, перечисливших денежные средства ввиду участия в амнистии, установив в противном случае за это юридическую ответственность.

При проведении налоговой амнистии необходимо учитывать социальные условия общества, которое должно быть готово к восприятию такого мероприятия. Думается, что в этом направлении налоговая амнистия должна преследовать в качестве основных целей реализацию задач экономического развития общества и принципа гуманизма. Для достижения основной цели также необходимо повысить уровень правосознания граждан.

Безусловно, налоговая амнистия, являясь составной частью налоговой политики государства, также направлена и на профилактику правонарушений в налоговой сфере. Основные направления налоговой политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов (одобрены Правительством РФ 1 июля 2014 г.)¹ в пункте 7 «Совершенствование налогового администрирова-

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.02.2015)

ния» предусматривают выполнение работы по обеспечению привлечения к налогообложению лиц, уклоняющихся от исполнения обязанностей по уплате налога. Поскольку налоговая амнистия также направлена на побуждение исполнения обязанности по уплате налога, целесообразно в указанный пункт добавить положение следующего содержания: «В качестве одного из способов привлечения к налогообложению лиц, уклоняющихся от исполнения обязанностей по уплате налога, является налоговая амнистия, возможность применения которой, а также определение факторов положительного результата данного мероприятия будут изучены в плановом периоде».

Как показывает мировой опыт, положительный эффект налоговой амнистии может быть достигнут при единичном случае проведения, нежели при ее регулярном характере. Видится спорной позиция И.А. Николаева, отметившего необходимость в регулярности налоговых амнистий в России¹, поскольку государству следует ограничиться единичным случаем ее проведения для поддержания уровня налоговой дисциплины. Кроме того, согласно разъяснению Министерства финансов РФ регулярное проведение налоговой амнистии (раз в три года) может привести к неравным условиям налогообложения добросовестных налогоплательщиков и налогоплательщиков, уклоняющихся от исполнения обязанности по уплате налогов².

Таким образом, налоговая амнистия – сложное по своему содержанию мероприятие, при проведении которого должны быть четко изучены, проанализированы и проработаны все его признаки.

В Послании Президента РФ В.В. Путина Федеральному Собранию РФ от 12 декабря 2013 г. отмечается, что «борьба с размыванием налоговой базы, с разного рода офшорными схемами – сегодня мировая тенденция. Россия будет проводить такую политику как на международном, так и на нацио-

¹ См.: *Николаев И.А.* Налоговая амнистия: итоги // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2008. № 3. С. 3.

² См.: Письмо Минфина России от 8 ноября 2012 г. № 03-01-11/5-319. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.02.2014).

нальном уровне»¹.

В Послании Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 4 декабря 2014 г. В.В. Путин подчеркнул: «нужно окончательно закрыть, перевернуть офшорную страницу в истории нашей экономики и нашей страны»². В связи с этим В.В. Путин предложил провести полную амнистию капиталов, возвращающихся в Россию, особо подчеркнув ее признак – полную³.

Одним из проявлений сокрытия доходов на национальном уровне является уклонение от уплаты налога на доходы, полученные от предоставления жилья в наем или аренду. Именно данный вид доходов налогоплательщики стараются скрыть от государства, поскольку, согласно данным по г. Москве, приведенным президентом института «Фонд экономики города» Н.Б. Косаревой, налоги платят только 5% собственников квартир в российской столице, сдающих в аренду жилье, что лишает бюджет примерно 27,5 млрд рублей⁴.

Аналогичная ситуация наблюдается по всей стране, в том числе и в Саратовской области. Так, губернатор Саратовской области В.В. Радаев в своем интервью отметил, что нелегальная аренда жилых помещений является одной из самых острых проблем рынка недвижимости в Российской Федерации⁵. Как свидетельствует практика аренды жилья, уклоняются от уплаты налога именно на доход, полученный от сдачи жилья в наем или аренду физическим лицом, поскольку индивидуальные предприниматели и юридические лица подотчетны налоговым органам и за ними ведется тщательный контроль.

Экономическая ситуация России в настоящее время является кризис-

¹ См.: Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 12 декабря 2013 г. «Послание Президента РФ Владимира Путина Федеральному Собранию» // Российская газета. 2013. 13 декабря.

² Послание Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 4 декабря 2014 г. «Послание Президента РФ Федеральному Собранию» // Российская газета. 2014. 5 декабря.

³ См.: Там же.

⁴ См.: URL: http://realty.newsru.com/article/07feb2014/arenda_Nalogi. (дата обращения: 27.04.2014).

⁵ См.: URL: <http://news.sarbc.ru/main/2014/02/12/149484.html> (дата обращения: 25.04.2014).

ной. Это объясняется рядом фактором: введение санкций западными странами, обострение отношений с Украиной, резкое повышение цен на товары и резкое падение цен на нефть и т.д. Тем не менее, политика Президента Российской Федерации В.В. Путина, направленная на развитие внутренней экономики России, внедрение различных программ субсидирования в целях развития бизнеса, подняла статус доверия гражданского общества к государственной власти¹.

Разрешение сложившейся кризисной ситуации требует использования определенных правовых средств, что неизбежно ведет к совершенствованию правового регулирования и правоприменительной практики в сфере финансов, в том числе и в области налогообложения. Ввиду того, что одной из острейших проблем в настоящее время является уклонение от уплаты налога на доход, полученный физическими лицами в результате сдачи в наем или аренду жилых помещений, наиболее оптимальным средством ее решения, думается, могла бы стать налоговая амнистия. Данное мероприятие принесет в бюджет дополнительные денежные поступления, которые государство сможет использовать в будущем для реализации финансового плана.

Следует подчеркнуть, что предоставление жилого помещения для проживания в нем за плату иных лиц на практике осуществляется путем заключения договора найма и договора аренды жилого помещения.

Договор найма жилого помещения, исходя из смысла п. 1 ст. 671 Гражданского кодекса Российской Федерации (с изм. от 31 декабря 2014 г.)² (далее по тексту – ГК РФ), представляет собой договор, по которому одна сторона – наймодатель (собственник либо управомо-

¹ Так, согласно данным июньского исследования 2014 г. фонда «Общественное мнение» 80% опрошенных заявили о доверии В.В. Путину. В соответствии с данными Всероссийского центра изучения общественного мнения, полученными в том же году, 73% опрошенного населения готовы на выборах 2018 г. проголосовать за нынешнего президента (см.: URL: <http://m.newsru.com/russia/26jun2014/rating.html> (дата обращения: 25.09.2014)). По итогам опроса «Левада-Центра» в январе 2015 г. деятельность Президента РФ В.В. Путина одобряют 86% россиян (см.: URL: <http://www.utro.ru/articles/2015/02/26/1235498.shtml> (дата обращения: 18.02.2015)).

² См.: СЗ РФ. 1996. № 5, ст. 410; 2014. № 43, ст. 5799.

ченное им лицо) временно передает для проживания за плату другой стороне (нанимателю) квартиру, дом или их часть. Особенность договора найма жилого помещения заключается в том, что нанимателем может являться только гражданин (ст. 677 ГК РФ).

Соответственно, если жилое помещение предоставляется в пользование юридическому лицу, оформляется договор аренды (имущественного найма), по которому арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество (в данном случае – жилое помещение) за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (ст. 606 ГК РФ).

Таким образом, с точки зрения налогового права плата за предоставление жилого помещения признается доходом наймодателя.

Согласно положениям НК РФ в отношении физических лиц, получивших доход в качестве наймодателей, установлена налоговая ставка в размере 13 % для резидентов и 30 % – для нерезидентов, от суммы полученного дохода (ст. 224).

Потенциальными субъектами, имеющими право на налоговую амнистию, будут являться лица, на которых возложена обязанность по уплате указанного налога. Во-первых, по смыслу ст. 207 НК РФ ими выступают сами физические лица, получившие доход в качестве наймодателей. Причем данная категория налогоплательщиков самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащего уплате, заполняет налоговую декларацию, указывая в ней источник дохода – сдача жилья в аренду, и не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет ее в налоговый орган по месту своего жительства (ст. 227¹, 229 НК РФ).

Однако следует отметить, что на практике часто встречаются случаи заключения договоров аренды жилого помещения между физическим лицом (наймодателем) и организацией или индивидуальным предпринимателем (арендатором) для проживания в данном помещении, например, сотрудников арендатора во время пребывания в командировке. В приведенном случае обя-

занность по уплате налога на доход, полученный физическим лицом (наймодателем), лежит на арендаторе (организации или индивидуальном предпринимателе), как на налоговом агенте¹. Порядок исполнения такой обязанности налоговыми агентами установлен ст. 226 НК РФ.

Поэтому потенциальными субъектами, имеющими право на налоговую амнистию в отношении налога на доход, полученный физическим лицом от предоставления жилых помещений в наем или аренду, являются как физические лица, получившие доход в качестве наймодателей, так и налоговые агенты.

В целях решения проблемы взимания налогов с доходов физических лиц – наймодателей видится необходимым разработать условия налоговой амнистии, способствующие исполнению налогообязанными лицами своего гражданского долга в области уплаты налогов.

В первую очередь, Государственная Дума Федерального Собрания РФ должна принять Постановление «Об объявлении налоговой амнистии в отношении лиц, не уплативших налог на доходы физических лиц, полученные от предоставления жилых помещений по договору найма или аренды», которое имеет определенные временные рамки действия. С учетом времени, необходимого для рекламной кампании и проведения разъяснительной работы, видится целесообразным установить короткий срок действия налоговой амнистии – 6 месяцев, поскольку это окажет дополнительное психологическое влияние на плательщиков налогов: другой возможности избежать налоговых санкций может и не быть.

Существенной стороной налоговой амнистии является специальный круг субъектов, в отношении которых она будет действовать. В рассматриваемом случае ими будут выступать физические лица, получившие доход в качестве наймодателей и налоговые агенты. Однако, определяя субъектный состав лиц, в отношении которых объявляется амнистия, необходимо отметить,

¹ См.: Письмо Министерства финансов РФ от 15 июля 2010 г. № 03-04-06/3-148. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.03.2014).

что в силу действующего законодательства определенная категория должностных лиц обязана представлять по месту своей работы сведения о получаемых доходах. К их числу отнесены, например: кандидат в Президенты РФ; Президент РФ; Председатель Правительства РФ, его заместители и федеральные министры; лица, замещающие государственные должности РФ в Администрации Президента РФ¹; гражданин, претендующий на замещение и замещающий должности государственной службы, предусмотренной перечнем должностей, утвержденным Указом 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» (с изм. от 8 марта 2015 г.)²; федеральный государственный служащий, замещающий должность государственной службы, предусмотренную этим перечнем должностей³, и др. В случае неисполнения обязанности по предоставлению указанных сведений о доходах, лица несут ответственность, предусмотренную законодательством РФ.

Соответственно, предоставление права на налоговую амнистию данной категории налогоплательщиков ввиду обеспечения гарантии конфиденциальности сведений приведет к прикрытию совершенного ими дисциплинарного

¹ См.: Указ Президента РФ от 18 мая 2009 г. № 558 «О представлении гражданами, претендующими на замещение государственных должностей Российской Федерации, и лицами, замещающими государственные должности Российской Федерации, сведений о доходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера» (с изм. от 23 июня 2014 г.) // СЗ РФ. 2009. № 21, ст. 2543; 2014. № 26, ч. 2, ст. 3520.

² СЗ РФ. 2009. № 21, ст. 2542; 2015. № – № 10, ст. 1506.

³ См.: Указ Президента РФ от 18 мая 2009 г. № 559 «О представлении гражданами, претендующими на замещение должностей федеральной государственной службы, и федеральными государственными служащими сведений о доходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера» (с изм. 8 марта 2015 г.) // СЗ РФ. 2009. № 21, ст. 2544; 2015. № – № 10, ст. 1506.

правонарушения¹. В связи с этим, думается, следует учесть опыт проведения налоговой амнистии в Грузии и исключить лиц, обязанных в силу закона представлять сведения о доходах, имуществе, а также обязательствах имущественного характера, из перечня субъектов, на которых распространяется амнистия.

Следует отметить, что одним из важнейших условий, от которого зависит успешность налоговой амнистии, является разработка предлагаемых государством налогоплательщикам гарантий. В первую очередь, следует определить размер процентной ставки, по которой необходимо оплатить налог. Поскольку в настоящее время действуют 13%-ная и 30%-ная ставки, в целях реализации принципа гуманизма целесообразно установить единую привлекательную ставку в размере 3%. Однако для исключения вероятности злоупотребления предоставленным правом в виде указания в расчете налоговой базы наименьших сумм, например, арендной платы в размере 1 000 рублей в месяц, тогда как средняя стоимость аренды квартиры в экономклассе в г. Москве за 2013 г. составила 30,6 тыс. рублей в месяц за однокомнатную квартиру, 41,6 тыс. – за двухкомнатную и 54,7 тыс. – за трехкомнатную², необходимо установить предельные границы, ниже которых не может быть определена налоговая база. Показатели средних цен аренды жилья варьируют в зависимости от конкретного региона страны, но для соблюдения равенства всех перед законом целесообразно установить один единый показатель. Например, налоговая база не должна быть ниже 2 000 рублей – в отношении комнаты, 6 000 рублей – однокомнатной квартиры, 8 000 рублей – двухкомнатной квартиры и 10 000 рублей – трех- и более комнатной квартиры.

Также видится необходимым определить период, за который плататель-

¹ Непредставление сведений о доходах, имуществе и обязательствах имущественного характера признается правонарушением, за совершение которого предусмотрены наказания в виде освобождения от занимаемой должности либо увольнение (см. ч. 9 ст. 8 Федерального закона от 25 декабря 2008 г. № 273-ФЗ «О противодействии коррупции» (с изм. от 22 декабря 2014 г.) (СЗ РФ. 2008. № 52, ч. 1, ст. 6228; 2014. № 52, ч. 1, ст. 7542)).

² См.: URL: http://www.gazeta.ru/realty/2014/01/17_a_5854397.shtml (дата обращения: 22.04.2014).

щики налога смогут задекларировать полученные доходы. Наиболее оптимальным будет взять в расчет период за три года, предшествовавших году проведения амнистии.

Основной государственной гарантией лицам, решившим воспользоваться правом на участие в налоговой амнистии, является их освобождение в полном объеме от установленной налоговой ответственности.

В соответствии с ч. 1 ст. 75 НК РФ в случае просрочки уплаты причитающихся сумм налогов начисляется пеня в размере одной трехсотой действующей в это время процентной ставки рефинансирования Центрального банка РФ за каждый календарный день просрочки исполнения такой обязанности.

Пунктом 18 Постановления 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»¹, разъяснено, что освобождение налогоплательщика (налогового агента) от ответственности за совершение налогового правонарушения действует лишь в отношении взыскания штрафов и не распространяется на пеню, поскольку последняя не является мерой налоговой ответственности.

В связи с тем, что успешность проведенной амнистии оценивается ее итогами в денежном выражении, необходимо разработать наиболее эффективный механизм ее действия, способный заинтересовать круг субъектов, в отношении которых она объявляется. Для достижения указанной цели видится целесообразным при проведении налоговой амнистии гарантировать налогоплательщикам (налоговым агентам) освобождение не только от штрафных санкций, но и от возможного начисления пеней.

Однако необходимо помнить и о соблюдении баланса интересов всех граждан и защиты прав добросовестных налогоплательщиков (налоговых агентов), для чего требуется ввести «программу налоговых льгот», в рамках

¹ Российская газета. 1999. 6 июля.

которой тем наймодателям, которые своевременно уплатили налог, предоставить льготы в виде вычетов в последующие налоговые периоды. Данная программа, думается, не только будет способствовать сохранению дисциплинированности добросовестных налогоплательщиков, но и сможет вовлечь новых лиц¹.

Важнейшим условием, которое сможет повлиять на степень участия лиц в проведении налоговой амнистии, послужит то, как государство гарантирует анонимность сведений о налогоплательщиках (налоговых агентах). В первую очередь, чтобы вызвать доверие граждан, государство должно взять на себя обязательство по обеспечению конфиденциальности сведений о лицах, участвовавших в налоговой амнистии, прописав это отдельным пунктом в самом акте об объявлении налоговой амнистии.

Реализуя указанную гарантию, необходимо создать на период действия амнистии специальный орган (его можно назвать «Отделение по вопросам налоговой амнистии»), который, представляется, именно под руководством Министерства финансов РФ будет заниматься исключительно вопросами амнистии – как организационного, так и правового, консультативного характера. Главное внимание следует уделить составу этого органа, который должен действовать на территории каждого субъекта РФ. В составе такого органа должны быть представители от финансовых органов субъектов РФ, а также любые изъявившие желание лица, имеющие высшее юридическое или экономическое образование, причем приветствовалось бы наличие в их составе и преподавателей высших учебных заведений. Руководствуясь принципом открытости проводимого мероприятия, независимые лица в состав отделения должны назначаться на основе открытого голосования, которое, думается,

¹ Например, если гражданин А. в г. Саратове за 2013 г. задекларировал доход от сдачи в наем или аренды жилого помещения в размере 120 000 рублей (10 000 рублей в месяц), сумма оплаченного им налога за 2013 г. составит 15 600 рублей, а гражданин Б., получивший доход в таком же размере, не задекларировал его, лишив бюджет 15 600 рублей. В случае участия в проведении налоговой амнистии гражданин Б. оплатит всего 3 600 рублей, что достаточно выгодное для него предложение. Но в целях стимулирования осознанного отношения гражданина А. к налоговым обязанностям было бы справедливо предоставить ему льготу в виде 5% за уплату налога за 2014 г.

будут проводить сами граждане, например в системе Интернет на сайте Министерства финансов РФ. В целях подкрепления доверительного отношения граждан к государству недопустимо, чтобы в состав такого органа входили представители налоговых органов.

Особое внимание следует уделить гарантии анонимности сведений о налогоплательщиках (налоговых агентах), которая, думается, должна обеспечиваться установлением для лиц, вошедших в состав указанного органа, персональной юридической ответственности за разглашение сведений, ставших им известными в связи с исполнением возложенных обязанностей, что также должно быть четко прописано в постановлении и доведено до сведения всех лиц.

Поскольку основным способом оплаты налогов в настоящее время является перевод денежных средств через банки, для обеспечения анонимности налогоплательщиков в проведении такой налоговой амнистии необходимо задействовать банки и иные кредитные организации, которые так же должны взять на себя обязательство по сохранению конфиденциальности таких сведений, в противном случае нести юридическую ответственность.

Определившись с кругом субъектов налоговой амнистии и гарантиями, которые предлагаются государством, логично перейти к определению порядка действий лиц, изъявивших желание воспользоваться правом на налоговую амнистию.

Представляется, что первоначально лицо должно самостоятельно определить сумму декларируемого им дохода с конкретизацией периода и вычислить от нее сумму налога в размере 3 %, которую он должен внести в бюджетную систему в каком-либо банке. При этом в качестве основания назначения платежа следует сделать специальную отметку – по амнистии.

В случае возникновения каких-либо вопросов правового или консультативного характера необходимо прописать право налогоплательщика обратиться в территориальное «Отделение по вопросам налоговой амнистии».

Чтобы достичь положительного эффекта от налоговой амнистии, необ-

ходимо, чтобы у лиц возникла мотивация в принятии участия в проведении амнистии. Для этого, думается, перед тем, как объявлять налоговую амнистию, следует подготовить общество к запланированному мероприятию, после чего не просто разработать условия и прописать их в нормативно-правовом акте, а довести до граждан, что, во-первых, государственная воля по освобождению лиц от ответственности проводится ориентируясь на их сознательность в целях реализации принципа гуманизма; во-вторых, отношения должны быть построены на принципе доверия; в-третьих, налоговая амнистия – мероприятие на взаимовыгодных условиях, а не механизм взыскания государством денежных средств.

С учетом изложенного, важное значение следует придать именно подготовке общества к восприятию налоговой амнистии как мероприятия на взаимовыгодных условиях. Как отмечалось ранее, государственные органы усилили организацию контроля и работу по выявлению фактов уклонения от уплаты налога с дохода, полученного в результате сдачи жилья в наем или аренду¹. Так, например, в Саратовской области 11 февраля 2014 г. подписано Соглашение о взаимодействии между Правительством Саратовской области, Управлением Федеральной налоговой службы РФ по Саратовской области, Главным управлением Министерства внутренних дел РФ по Саратовской области и администрацией муниципального образования «Город Саратов» по профилактике преступлений и правонарушений в жилом секторе и в сфере контроля за уплатой налога на доходы физических лиц с доходов, полученных от сдачи жилых помещений в аренду (поднаем)². В Чувашской Республике принимаются обращения граждан о фактах сдачи жилых помещений в наем или по договору аренды через сайт налоговой службы и на «телефоны доверия» (в 2014 г. поступило 235 таких обращений граждан)³. В г. Москве факты нелегальной сдачи жилья в наем выявляются через общегородской

¹ См.: URL: <http://www.kommersant.ru/doc/2406013> (дата обращения: 22.04.2014).

² Текст Соглашения опубликован не был. Доступ из СПС «Гарант» (дата обращения: 09.11.2014).

³ См.: Официальный сайт ФНС РФ. URL: www.nalog.ru/ (дата обращения: 12.02.2015).

Интернет-портал «Наш город», управляющими компаниями и товариществами собственников жилья, а также общественными пунктами охраны порядка (за январь – июль 2014 г. было выявлено и передано в органы полиции более 57 тыс. таких фактов, что на 70 % больше итогов 2013 г.)¹. В Красноярском крае для выявления фактов предоставления жилых помещений в наем сформированы рабочие группы, в составе которых представители администрации муниципальных образований, управляющей компании, отделов полиции, налоговых инспекций, службы судебных приставов, а также советов домов (по статистике за один рейд указанной рабочей группы выявлено 12 квартир, к ответственности привлечены 7 человек)².

Думается, что каждый выявленный в процессе работы такой системы органов случай уклонения от уплаты налога и последствия его раскрытия должны быть доведены до сведения граждан и главную помощь в этом могут оказать радио и телевидение. Кроме того, огромную профилактическую роль сыграют специальные телерепортажи на тему борьбы с теневым рынком аренды жилья, в которых будут освещать вопросы о санкциях, предусмотренных за такие правонарушения, об эффективности работы органов по выявлению противозаконных фактов, конкретизироваться примеры случаев уклонения от уплаты налога. К участию в этом также следует дополнительно привлечь печатные издания и Интернет. Такие меры сформируют в сознании граждан позицию об эффективности работы налоговых органов и преимущественно правоохранительных органов, у недобросовестных налогоплательщиков появится настороженность, вызванная возможностью подобной проверки и в отношении них.

После предпринятых мер представляется возможным объявить налоговую амнистию, при осуществлении которой особое внимание с учетом зарубежного опыта следует обратить на рекламную кампанию, поскольку именно таким способом, используя всевозможные средства массовой информации и организовав онлайн-консультации, можно довести до граждан все условия ее

¹ См.: Официальный сайт Департамента экономической политики и развития г. Москвы. URL: <http://depr.mos.ru/presscenter/news/detail/1354874.html> (дата обращения: 12.02.2015).

² См.: Официальный сайт ФНС РФ. URL: www.nalog.ru/ (дата обращения: 12.02.2015).

проведения и побудить мотив принять участие.

В настоящее время отмечается развитие новых механизмов правового регулирования в форме разработки модельных законодательных актов¹. Спецификой указанных актов является их рекомендательный характер, поскольку они представляют собой образец (модель) правового регулирования конкретного вопроса либо определенных общественных отношений, в связи с чем не являются обязательными для законодательных органов и служат для них нормативно-ориентирующим стандартом². С учетом актуальности рассматриваемой проблемы, а также отсутствия ее налогово-правового регулирования, видится целесообразным разработать модельное постановление «Об объявлении налоговой амнистии в отношении лиц, не уплативших налог на доходы физических лиц, полученные от предоставления жилых помещений по договору найма или аренды»³, где отразить основные выводы, разработанные в рамках исследуемого вопроса.

Налоговая амнистия, представляется, способствовала бы профилактике налоговых правонарушений, формированию сознательного отношения граждан к обязанностям по уплате налога, сохранению дисциплинированности граждан, соблюдающих предписания законодателя.

Проведенный анализ правового регулирования налоговой амнистии позволяет констатировать, что основной проблемой России является отсутствие законодательного закрепления института амнистии в области налогового права, решение которой должно способствовать дальнейшей разработке и развитию рассматриваемого института в системе налогового, финансового права и российского законодательства в целом.

¹ См., например: *Шестакова Е.В.* Модельное законодательство: теоретико-правовые аспекты и практика применения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 3; *Берг О.В.* Теоретико-методологические основы модельного законодательства субъектов Российской Федерации в сфере местного самоуправления: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2002. С. 2.

² *Шестакова Е.В.* Модельное законодательство СНГ // *Эж-Юрист*. 2005. № 42 (397). С. 5.

³ Дается в приложении к диссертационному исследованию.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В рамках проведенного исследования в соответствии с поставленной целью и задачами на основе комплексного изучения особенностей генезиса становления и развития налоговой амнистии в Российской Федерации и за рубежом разработана концептуальная модель правового регулирования данного института, изложены основные теоретические выводы и даны конкретные предложения в части совершенствования действующего законодательства.

Анализ развития современных правовых основ свидетельствует о появлении и развитии института амнистии в различных отраслях права, в том числе и в сфере финансового права (его подотрасли – налоговом праве), что указывает на межотраслевой характер данного института.

Отмечено, что действующее законодательство не содержит понятия налоговой амнистии, а в юридической литературе нет единого понимания ее сущности. В рамках указанного направления исследования было проведено изучение понятия «налоговая амнистия», в ходе которого выявлена его многоаспектность.

Исследование системы юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, позволило констатировать, что правовая природа налоговой амнистии заключается в основании освобождения именно от налоговой, а не какой-либо иной ответственности. Исходя из этого, понятие «налоговая амнистия» сформулировано как государственно-правовой акт, которым со стороны государства гарантируется освобождение от налоговой ответственности лиц, не исполнивших в установленном законодательством порядке обязанность по уплате налога, при условии, что данные лица добровольно и в полном объеме внесут в бюджетную систему Российской Федерации все имеющиеся недоимки по налогам.

На основе анализа отношений, возникающих при проведении налоговой амнистии, выявлена их обусловленность движением финансовых ресурсов, направленных на формирование бюджета. С учетом этого налоговая амнистия – особый метод финансовой деятельности государства, используемый для планомерного образования публичных денежных фондов.

Выявление юридических критериев обособления совокупности правовых норм, регулирующих общественные отношения, возникающие на основании правового акта об объявлении налоговой амнистии, позволило определить налоговую амнистию в качестве правового института. В данном аспекте налоговая амнистия – обособленный комплекс взаимосвязанных налогово-правовых норм, регулирующих родственные общественные отношения, возникающие по поводу взимания налога на основании принятия государственного правового акта об объявлении налоговой амнистии.

Также налоговая амнистия рассмотрена в качестве экономической категории как совокупность экономических отношений денежного характера, возникающих в сфере взимания налогов и связанных с движением финансовых ресурсов.

Исследование предмета и метода правового регулирования норм института налоговой амнистии позволило установить его налогово-правовую природу. В связи с этим институт налоговой амнистии рассмотрен как институт налогового права как подотрасли финансового права в системе отраслей российского права, подотрасли науки финансового права и самостоятельной учебной дисциплины.

Налоговая амнистия как институт налогового права как подотрасли финансового права объединяет налогово-правовые нормы, регулирующие сравнительно небольшую группу однородных общественных отношений в области налоговой амнистии.

В системе налогового права как подотрасли финансового права институт налоговой амнистии представляет собой обособленное структурное образование Общей части налогового права, включаемое в главу, посвященную

вопросам о системе органов, осуществляющих финансовую деятельность и их полномочиях в области налоговых отношений.

Исследование содержания правовых норм, составляющих институт налоговой амнистии, позволил выявить в нем правовые нормы, регулирующие общественные отношения, пересекающиеся с иными налогово-правовыми институтами: государственного управления налогообложением, налоговых обязанностей, ответственности участников налоговых правоотношений.

Основываясь на соотношении налогового и финансового права как подотрасли и отрасли права, аргументировано, что налоговая амнистия представляет собой небольшую группу норм, выражающих специфику правового регулирования общественных отношений по поводу осуществления финансовой деятельности государства в области взимания налогов, то есть является субинститутом финансового права.

В системе финансового права субинститут налоговой амнистии расположен в Общей части финансового права, в разделе, посвященном вопросам о правовых основах, формах и методах финансовой деятельности государства и муниципального образования и входит в состав института финансовой деятельности государства (муниципальных образований).

Также налоговая амнистия определена как институт науки налогового права – целостная система научных концепций, представлений, позиций и взглядов по вопросам данного налогово-правового института. В рамках учебной дисциплины «Налоговое право» институт налоговой амнистии автором включен в тему «Налоговое обязательство» раздела II «Правовые основы исполнения налоговой обязанности и налогового администрирования».

Установлено, что правовой институт налоговой амнистии находит свое внешнее выражение в законодательстве о налогах и сборах и представляет собой совокупность нормативных предписаний, регулирующих финансовые общественные отношения в области налоговой амнистии. Выявление в их составе актов конституционного, финансового (банковского, бюджетного) и

других смежных отраслей законодательства дало основание считать указанный институт межотраслевым институтом российского законодательства.

Анализ сущности налоговой амнистии также проведен путем ее сопоставления с понятиями «экономическая амнистия», «амнистия капиталов», «финансовая амнистия» и «амнистия налоговых преступлений». Используя системно-структурный и сравнительно-правовой методы и руководствуясь концепцией общей теории права о дифференциации юридической ответственности и соотношении отраслей права, выявлено содержание перечисленных категорий и обосновано их самостоятельное значение.

В качестве обобщающего термина предложено использовать понятие «экономическая амнистия» и установлено, что финансовая амнистия, налоговая амнистия, амнистия капиталов и амнистия налоговых преступлений в разной степени направлены на развитие экономических отношений.

Финансовая амнистия понимается как амнистия, которая гарантирует освобождение от финансово-правовой ответственности. С учетом специфики отрасли финансового права обосновано, что финансовая амнистия включает в свой состав налоговую амнистию (как основание освобождения от налоговой ответственности) и амнистию капиталов (как основание освобождения от ответственности за нарушения валютного законодательства). Разграничение амнистии налоговых преступлений проведено на основании ее правовой регламентации нормами уголовного права.

Исследование генезиса нормативно-правовых основ налогообложения в России позволило выявить, что на некоторых этапах его развития встречаются определенные формы освобождения от уплаты налогов (например, выдача тарханных, жалованных грамот). Однако указанные формы освобождения отдельной категории лиц от уплаты налогов еще не свидетельствуют о зарождении института налоговой амнистии, поскольку они не связаны с освобождением от уплаты налогов именно ввиду неисполнения такой обязанности в форме проявления милосердия государством.

Также проанализированы Декрет ВЦИК от 30 апреля 1923 г. «Об амнистии неплательщиков единого натурального налога» и Постановление ЦИК СССР от 7 марта 1925 г. «Об амнистии», которыми впервые государство проявило милосердие лицам, не исполнившим обязанность по уплате налога. Тем не менее, данные акты определены в качестве источников амнистии налоговых преступлений, поскольку содержат только два признака, характерных для налоговой амнистии (субъект – налогоплательщики и объект – налог), тогда как механизм ее реализации – сфера уголовного права.

Первоосновой зарождения института налоговой амнистии отмечен Указ Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году». Второй этап развития данного налогово-правового института установлен в положениях Федерального закона от 14.06.2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами».

Рассмотрение особенностей правового регулирования отношений, возникающих в связи с проведением налоговой амнистии, основанное на обращении к истории развития нормативно-правовых основ налоговой амнистии в России, конституционным положениям и концептуальным основам теории права, позволило установить сложный характер правовых форм выражения института налоговой амнистии, в качестве которых выступают: акт об объявлении налоговой амнистии (нормативно-правовой по своей сути), акт о применении налоговой амнистии (правоприменительный) и акт толкования акта об объявлении налоговой амнистии (интерпретационный).

Особое внимание уделено налогово-правовой характеристике правового акта об объявлении налоговой амнистии, поскольку именно наличие данного акта порождает существование и иных актов, принимаемых при реализации налоговой амнистии. В ходе исследования выявлены признаки норм института налоговой амнистии, определяющие его особенности: носят общеобязательный характер; имеют формальную определенность; обеспечиваются принудительной силой государства; устанавливают права и обязанности

субъектов регулируемых отношений; направлены на реализацию публичных интересов; не имеют своего прототипа в общественной жизни, поскольку обусловлены фактом неисполнения в установленном законодательством порядке обязанности по уплате налога; регулируют определенный вид однородных отношений, возникающих в области взимания налогов с определенным субъектным составом.

Исследовав состав категории лиц, не исполнивших обязанность по уплате налога, и систему юридической ответственности за неуплату налога, приведены доводы о необходимости распространения действия правового акта об объявлении налоговой амнистии как на лиц, чьи недоимки по налогам налоговым органам на момент объявления амнистии неизвестны, так и на лиц, в отношении которых возбуждены дела о выявленных налоговых правонарушениях, но решения о взыскании налогов, пеней и штрафов еще не приняты. Во втором случае право на налоговую амнистию предложено проставить лицам, общая сумма недоимок по налогу (объекту налоговой амнистии) которых у физических лиц составляет не более 600 тыс. руб., у организаций – не более 2 млн руб.

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 установленном законом порядке обязанность по уплате налога; правопреемник юридического лица и ликвидационная комиссия организации-налогоплательщика, не исполнившего обязанность по уплате налога; органи-

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:

«1. 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.

2. 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.*

Выявлены предпосылки и цели проведения налоговой амнистии в Российской Федерации. Аргументировано, что налоговая амнистия должна быть обусловлена экономическими (финансовыми) планами государства в долгосрочной перспективе и ассоциироваться с какими-либо знаменательными датами, в честь которых государство решило проявить милосердие в отношении определенной группы налогоплательщиков. Обращено внимание на важ-

ность оценки экономических, правовых, политических и социальных условий в государстве.

Обосновано, что проведению налоговой амнистии должна предшествовать подготовительная стадия, направленная на формирование восприятия обществом налоговой амнистии как мероприятия на взаимовыгодных условиях, а не программы по привлечению денежных средств и карательного механизма за уклонение от исполнения налоговой обязанности.

Разработаны стимулирующие гарантии для субъектов налоговой амнистии в виде низкой процентной ставки налога, освобождения от налоговой и иной юридической ответственности (включая и освобождение от уплаты пени), сохранения конфиденциальности сведений.

Особое внимание уделено методам убеждения лиц о несомненном выявлении имеющихся у них недоимок по налогам. В данном направлении отмечена необходимость в повышении эффективности работы налоговых органов и доведении результатов налоговых проверок до сведения налогоплательщиков (налоговых агентов) еще до момента объявления налоговой амнистии.

На основе исследования особенностей института налоговой амнистии и опыта ее проведения обоснована целесообразность формирования временно действующего органа, занимающегося проведением налоговой амнистии.

Обращено внимание на широкое использование рекламной кампании по пропаганде налоговой амнистии, что позволит донести ее условия до большего числа налогоплательщиков (налоговых агентов) и приведет к более высоким прогнозируемым результатам.

Приведенные выводы и концепцию проведения налоговой амнистии предложено применить в качестве средства решения проблемы легализации доходов, полученных от предоставления жилых помещений по договору найма или аренды, приобретшей в настоящее время особую актуальность. В рамках данного вопроса разработан модельный акт в форме постановления Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации «Об

объявлении налоговой амнистии в отношении лиц, не уплативших налог на доходы физических лиц, полученные от предоставления жилых помещений по договору найма или аренды».

Важно отметить, что институт амнистии получил достаточно широкое развитие в различных отраслях права и законодательства, служит особым методом осуществления финансовой деятельности государства и в то же время средством укрепления доверительных отношений государства и общества. Отсутствие законодательного регулирования налоговой амнистии задерживает процесс его развития в сфере налогового и финансового права и требует обязательной правовой регламентации.

Подводя итоги исследования, необходимо подчеркнуть, что в диссертации выдвинуты положения, которые могут быть оценены как дискуссионные, что будет способствовать их дальнейшему изучению в рамках иных научных разработок по обозначенной проблеме, что несомненно приведет к получению фундаментальных знаний в сфере налогового и финансового права.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Международные правовые акты

1. Всеобщая декларация прав человека [Текст] : принята Генеральной Ассамблеей ООН 10 декабря 1948 г. // Российская газета. – 1995. – 5 апреля.
2. Международный пакт от 16 декабря 1966 г. «О гражданских и политических правах» [Текст] // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 1994. – № 12.

2. Правовые акты Российской Федерации

3. Конституция Российской Федерации от 25 декабря 1993 г. [Текст] : принята всенародным голосованием (с изм. от 21 июля 2014 г., № 11-ФКЗ) // СЗ РФ. – 2009. – № 4, ст. 445 ; 2014. – № 31, ст. 4398.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ [Текст] (с изм. от 31 декабря 2014 г., № 512-ФЗ) // СЗ РФ. – 1996. – № 5, ст. 410 ; 2014. – № 43, ст. 5799.
5. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 года № 63-ФЗ [Текст] (с изм. от 8 марта 2015 г., № 45-ФЗ) // СЗ РФ. – 1996. – № 25, ст. 2954 ; Российская газета. – 2015. – 11 марта.
6. Уголовно-исполнительный кодекс Российской Федерации от 8 января 1997 г. № 1-ФЗ [Текст] (с изм. от 8 марта 2015 г., № 40-ФЗ) // СЗ РФ. – 1997. – № 2, ст. 198 ; 2015. – № 10, ст. 1410.
7. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ [Текст] (с изм. от 8 марта 2015 г., № 25-ФЗ) // СЗ РФ. – 1998. – № 31, ст. 3823; 2015. – № 10, ст. 1395.

8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ [Текст] (с изм. от 29 декабря 2014 г., № 462-ФЗ) // СЗ РФ. – 1998. – № 31, ст. 3824 ; 2015. – № 1, ч. 1, ст. 15.

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

10. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ [Текст] (с изм. от 8 марта 2015 г., № 41-ФЗ) // Российская газета. – 2002. – 27 июля; 2015. – 11 марта.

11. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ [Текст] (с изм. от 8 марта 2015 г., № 41-ФЗ) // СЗ РФ. – 2002. – № 46, ст. 4532; 2015. – Российская газета. – 11 марта.

12. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2011 г. № 174-ФЗ [Текст] (с изм. от 8 марта 2015 г., № 47-ФЗ) // СЗ РФ. – 2001. – № 52, ч. 1, ст. 4921 ; Российская газета. – 2015. – 11 марта.

13. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ [Текст] (с изм. от 8 марта 2015 г., № 57-ФЗ) // СЗ РФ. – 2002. – № 1, ч. 1, ст. 1 ; Российская газета. – 2015. – 13 марта.

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

15. Федеральный закон от 9 июля 2002 г. № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» [Текст] (с изм. от 21 июля 2014 г., № 226-ФЗ) // СЗ РФ. – 2002. – № 28, ст. 2787 ; 2014. – № 30, ч. 1, ст. 4227.

16. Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» [Текст] (с изм. от 4 ноября 2014 г., № 344-ФЗ) // СЗ РФ. – 2003. – № 50, ст. 4859 ; 2014. – 2014. – № 45, ст. 6154.

17. 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.

18. Федеральный закон от 25 декабря 2008 г. № 273-ФЗ «О противодействии коррупции» [Текст] (с изм. от 22 декабря 2014 г., № 431-ФЗ) // СЗ РФ. – 2008. – № 52, ч. 1, ст. 6228; 2014. – № 52, ч. 1, ст. 7542.

19. 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» [Текст] (с изм. от 7 февраля 2011 г., № 3-ФЗ) // СЗ РФ. – 2010. – № 1, ст. 4; 2011. – № 7, ст. 900.

20. 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.

21. Федеральный закон от 29 декабря 2014 г. № 477-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] // Российская газета. – 2014. – 31 декабря.

22. Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 2 июля 2013 г. № 2559-6 ГД «Об объявлении амнистии» [Текст] // Российская газета. – 2013. – 4 июля.

23. Указ Президента РФ от 4 августа 1997 г. № 822 «Об изменении нарицательной стоимости российских денежных знаков и масштаба цен» [Текст] (с изм. от 3 декабря 2001 г., Указ Президента РФ № 1387) // СЗ РФ. – 1997. – № 32, ст. 3752 ; 2001. – № 50, ст. 4704.

24. 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 дохо-

дах, об имуществе и обязательствах имущественного характера своих супругов (супруга) и несовершеннолетних детей» [Текст] (с изм. от 8 марта 2015 г., Указ Президента РФ № 120) // СЗ РФ. – 2009. – № 21, ст. 2542 ; 2015. – № 10, ст. 1506.

25. Указ Президента РФ от 18 мая 2009 г. № 558 «О представлении гражданами, претендующими на замещение государственных должностей Российской Федерации, и лицами, замещающими государственные должности Российской Федерации, сведений о доходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера» [Текст] (с изм. от 23 июня 2014 г., Указ Президента РФ № 460) // СЗ РФ. 2009. – № 21, ст. 2543 ; 2014. – № 26, ч. 2, ст. 3520.

26. Указ Президента РФ от 18 мая 2009 г. № 559 «О представлении гражданами, претендующими на замещение должностей федеральной государственной службы, и федеральными государственными служащими сведений о доходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера» [Текст] (с изм. от 8 марта 2015, Указ Президента РФ № 120 г.) // СЗ РФ. – 2009. – № 21, ст. 2544 ; 2015. – № 10, ст. 1506.

27. Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 22 января 1998 г. № 2134-II ГД «О Регламенте Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации» [Текст] (с изм. от 25 февраля 2015 г., Постановление № 6185-6 ГД) // СЗ РФ. – 1998. – № 7, ст. 801 ; 2015. – № 9, ст. 1299.

28. Постановление Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» [Текст] (с изм. от 28 января 2015 г., Постановление Правительства РФ № 60) // СЗ РФ. – 2004. – № 31, ст. 3258 ; 2015. – № 5, ст. 838.

29. Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» [Текст] (с изм. от 27 декабря 2014 г., № 1581) // СЗ РФ. – 2004. – № 40, ст. 3961 ; 2015. – № 2, ст. 491.

30. Распоряжение Правительства РФ от 5 сентября 2011 № 1538-р «Об утверждении Стратегии социально-экономического развития Южного федерального округа до 2020 года» [Текст] (с изм. от 26 декабря 2014 г., Постановление Правительства РФ № 1505) // СЗ РФ. – 2011. – № 38, ст. 5400 ; 2015. – № 2, ст. 459).

31. Приказ Министерства образования и науки РФ от 21 мая 2010 г. № 17337 «Об утверждении и введении в действие федерального государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования по направлению подготовки 030900 Юриспруденция (квалификация (степень) «бакалавр») (с изм. от 31 мая 2011 г., Приказ Минобрнауки РФ № 1975) [Текст] // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2010. – № 26 ; 2011. – № 29.

32. Приказ Министерства образования и науки РФ от 28 июля 2014 г. № 832 «Об утверждении федерального государственного образовательного стандарта среднего профессионального образования по специальности 38.02.01 «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)» [Текст] : зарег. в Минюсте России 19 августа 2014 г. № 33638. – Российская газета. – 2014. – 26 ноября.

33. Письмо Минфина РФ № 03-04-08-01/7, Казначейства России № 42-7.1-15/5.2-69, Банка России № 20-Т от 20 февраля 2007 г. «О порядке применения отдельных положений Федерального закона от 14.06.2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» [Текст] // Финансовая газета. – 2007. – 15 марта.

34. 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» [Текст] // Российская газета. – 1999. – 6 июля.

35. 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» [Текст] // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2001. – № 6.

36. 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» [Текст]. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.11.2014).

37. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 12 декабря 2013 г. «Послание Президента РФ Владимира Путина Федеральному Собранию» [Текст] // Российская газета. – 2013. – 13 декабря.

38. Послание Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 4 декабря 2014 г. «Послание Президента РФ Федеральному Собранию» [Текст] // Российская газета. – 2014. – 5 декабря.

39. Письмо Министерства финансов РФ от 15 июля 2010 г. № 03-04-06/3-148 [Текст]. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.03.2014).

40. Письмо Министерства финансов РФ от 8 ноября 2012 г. № 03-01-11/5-319 [Текст]. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.02.2014).

41. Основные направления налоговой политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов (одобренны Правительством РФ 1 июля 2014 г.) [Текст]. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.02.2015).

42. Соглашение о взаимодействии между Правительством Саратовской области, Управлением Федеральной налоговой службы Российской Федерации по Саратовской области, Главным управлением Министерства внутренних дел Российской Федерации по Саратовской области и администраци-

ей муниципального образования «Город Саратов» по профилактике преступлений и правонарушений в жилом секторе и в сфере контроля за уплатой налога на доходы физических лиц с доходов, полученных от сдачи жилых помещений в аренду (поднаем) [Текст]. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «Гарант» (дата обращения: 09.11.2014).

3. Правовые акты, утратившие силу

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

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

45. Декрет ВЦИК от 30 октября 1918 г. «Об обложении сельских хозяев натуральным налогом, в виде отчисления части сельскохозяйственных продуктов» [Текст] // СУ РСФСР. – 1918. – № 82, ст. 864.

46. Декрет СНК РСФСР от 21 апреля 1921 г. «О натуральном налоге на хлеб, картофель и масличные семена» [Текст] // СУ РСФСР. – 1921. – № 38, ст. 204.

47. Декрет СНК РСФСР от 21 апреля 1921 г. «О натуральном налоге на молочные продукты» [Текст] // СУ РСФСР. – 1921. – № 37, ст. 197.

48. Декрет СНК РСФСР от 21 апреля 1921 г. «О натуральном налоге на яйца» [Текст] // СУ РСФСР. – 1921. – № 38, ст. 205.

49. Декрет СНК РСФСР от 10 мая 1921 г. «О натуральном налоге на льняное и пеньковое волокно» [Текст] // СУ РСФСР. – 1921. – № 51, ст. 291.

50. Декрет СНК РСФСР от 11 мая 1921 г. «О натуральном налоге на табак» [Текст] // Известия ВЦИК. – 1921. – № 105.

51. Декрет СНК РСФСР от 31 мая 1921 г. «О натуральном налоге на продукты огородничества и бахчеводства» [Текст] // Известия ВЦИК. – 1921. – № 121.

52. Декрет СНК РСФСР от 14 июня 1921 г. «О натуральном мясном налоге» [Текст] // Известия ВЦИК. – 1921. – № 133.

53. Декрет СНК РСФСР от 27 октября 1921 г. «О натуральном налоге на пушнину» [Текст] // Известия ВЦИК. – 1921. – № 253.
54. Декрет ВЦИК и СНК от 17 марта 1922 г. «Об едином натуральном налоге на продукты сельского хозяйства на 1922/23 гг.» [Текст] // СУ РСФСР. – 1922. – № 25, ст. 284.
55. Постановление ВЦИК от 1 июня 1922 г. «О введении в действие Уголовного кодекса Р.С.Ф.С.Р.» [Текст] // СУ РСФСР. – 1922. – № 15. – Ст. 153.
56. Резолюция XII съезда РКП (б) от 25 апреля 1923 г. «О налоговой политике в деревне» [Текст] // КПСС в резолюциях и решениях съездов, конференций и пленумов ЦК: в 15-ти т. – 8-е изд., доп. и испр. – М. : Политиздат, 1970–1984. – Т. 3. – 1970. – С. 405.
57. Декрет ВЦИК от 30 апреля 1923 г. «Об амнистии неплательщиков единого натурального налога» [Текст] // СУ РСФСР. – 1923. – № 39, ст. 408.
58. Декрет ВЦИК и СНК от 10 мая 1923 г. «О едином сельскохозяйственном налоге на 1923/24 гг.» [Текст] // СУ РСФСР. – 1923. – № 42, ст. 451.
59. Декрет ВЦИК, СНК РСФСР от 12 января 1925 г. «Об утверждении перечня узаконений, утративших силу с введением в действие Положения о едином сельскохозяйственном налоге от 30 апреля 1924 года» [Текст] // СУ РСФСР. – 1925. – № 5, ст. 41.
60. Постановление ЦИК СССР от 7 марта 1925 г. «Об амнистии» [Текст] // СЗ СССР. – 1925. – № 17, ст. 130.
61. Постановление ВЦИК, СНК РСФСР от 25 января 1928 г. «Об утверждении перечня узаконений Правительства РСФСР, утративших силу, но не отмененных до сего времени особыми постановлениями» [Текст] // Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.10.2014).

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

63. Указ Президента РФ от 21 июля 1995 г. № 746 «О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 1995. – № 30, ст. 2906.

64. Письмо Государственной налоговой службы РФ и Министерства финансов РФ от 4 ноября 1993 г. №№ ВГ-4-14/178н, 125 «О порядке реализации Указа Президента Российской Федерации от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году» [Текст] // Российские вести. – 1993. – 2 декабря.

65. Письмо Министерства финансов РФ от 28 июля 1995 г. № 78, Госналогслужбы РФ от 1 августа 1995 г. № ПВ-4-14/42н «О порядке применения пункта 8 Указа Президента Российской Федерации «О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации» [Текст] // Российские вести. – 1995. – 28 сентября.

4. Правовые акты иностранных государств

66. Abgabenordnung (Положение о налогах и иных платежах Германии) [Электронный ресурс]. – URL : http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf (дата обращения: 18.03.2014).

67. Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit vom 23.12.2003 (Закон «О поощрении чистосердечного признания налогов» от 23.12.2003 г.) [Электронный ресурс]. – URL : http://www.bzst.de/DE/Steuern_National/Kontenabrufverfahren/Vorschriften/gesetz_zur_Foerderung_der_Steuerehrlichkeit.html?nn=23426 (дата обращения: 25.04.2014).

68. Закон Республики Казахстан от 5 июля 2006 г. № 157 «Об амнистии в связи с легализацией имущества» [Текст] // Ведомости Парламента Республики Казахстан. – 2006. – № 12, ст. 78.

69. Закон Грузии от 24 декабря 2004 г. № 821-вс «Об амнистии и легализации недекларированных финансовых обязательств и имущества» [Текст] // Законодательный Вестник Грузии. – 2005. – № 7.

5. Монографии, учебники, учебные пособия

70. *Алексеев, С. С.* Общая теория права [Текст] : в 2 т. / С. С. Алексеев. – М. : Юридическая литература, 1982. – Т. 2. – 360 с.

71. *Алексеев, С. С.* Теория права [Текст] / С. С. Алексеев. – М. : БЕК, 1995. – 320 с.

72. *Андреев, А. Р.* Российская государственность в терминах. IX – начало XX века [Электронный ресурс]. – URL : http://russian_statehood.academic.ru/306/ЖАЛОВАННАЯ_ГРАМОТА_ДВОРЯНСТВУ_1785 (дата обращения: 13.09.2014).

73. *Байтин, М. И.* Сущность права (Современное нормативное правопонимание на грани двух веков) [Текст] / М. И. Байтин. – 2-е изд., доп. – М. : ООО ИД «Право и государство», 2005. – 544 с.

74. *Белых, В. С.* Налоговое право: краткий учебный курс [Текст] / В. С. Белых, Д. В. Винницкий. – М. : Норма, 2004. – 320 с.

75. *Брызгалин, А. В.* Налоговая ответственность. Штрафы, пени, взыскания [Текст] / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин, О. Н. Попов, В. М. Зарипов. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 176 с.

76. *Васильева, В. В.* Налоговая амнистия. Пошаговая инструкция [Текст] / В. В. Васильева. – М. : Гроссмедиа ; РОСБУХ, 2007. – 32 с.

77. Виды налоговых правонарушений: теория и практика применения [Текст] / под ред. А. В. Брызгалина. – Екатеринбург : Налоги и финансовое право, 2004. – 304 с.

78. *Винницкий, Д. В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики [Текст] / Д. В. Винницкий. – СПб. : Юридический центр Пресс, 2003. – 396 с.

79. *Винницкий, Д. В.* Субъекты налогового права [Текст] / Д. В. Винницкий. – М. : Норма, 2000. – 192 с.
80. *Витрук, Н. В.* Основы теории правового положения личности в социалистическом обществе [Текст] / Н. В. Витрук, отв. ред. В. А. Патюлин. – М. : Наука, 1979. – 230 с.
81. *Дурманов, Н. Д.* Советский уголовный закон [Текст] / Н. Д. Дурманов. – М. : Изд-во Моск. ун-та, 1967. – 320 с.
82. *Карасева, М. В.* Финансовое право. Общая часть [Текст] : учебник / М. В. Карасева. – М. : Юрист, 1999. – 256 с.
83. *Карпушин, М. И.* Уголовная ответственность и состав преступления [Текст] / М. И. Карпушин, В. И. Курляндский. – М. : Юридическая литература, 1974. – 232 с.
84. *Келина, С. Г.* Теоретические вопросы освобождения от уголовной ответственности [Текст] / С. Г. Келина, отв. ред. А. А. Пионтковский. – М. : Наука, 1974. – 232 с.
85. *Киримова, Е. А.* Правовой институт: понятие и виды : учебное пособие [Текст] / Е. А. Киримова ; под ред. И. Н. Сенякина. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 1998. – 56 с.
86. КПСС в резолюциях и решениях съездов, конференций и пленумов ЦК [Текст] : в 15-ти т. – 8-е изд., доп. и испр. – М. : Политиздат, 1970–1984. Т. 3. 1970. – 552 с.
87. *Крохина, Ю. А.* Налоговое право России [Текст] : учебник / Ю. А. Крохина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 464 с.
88. *Кулапов, В. Л.* Проблемы теории государства и права [Текст] : учебное пособие / В. Л. Кулапов. – 3-е изд., испр. и доп. – Саратов : ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2005. – 356 с.
89. *Кулапов, В. Л.* Теория государства и права [Текст] : учебник / В. Л. Кулапов. – Саратов : ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. – 486 с.

90. *Кучеров, И. И.* Налоги и криминал (историко-правовой анализ) [Текст] / И. И. Кучеров. – М. : ГМП «Первая образцовая типография», 2000. – 352 с.
91. *Кучинский, В. А.* Личность, свобода, право [Текст] / В. А. Кучинский. – М. : Юридическая литература, 1978. – 208 с.
92. *Лопашенко, Н. А.* Проблема бегства капитала из России и пути его возвращения [Электронный ресурс] : грантовское монографическое исследование / Н. А. Лопашенко. – Саратов, 2002. – URL : <http://www.crime.vl.ru/index.php?p=1350&more=1&c=1&tb=1&pb=1> (дата обращения: 12.11.2014).
93. *Марогулова, И. Л.* Амнистия и помилование в российском законодательстве [Текст] / И. Л. Марогулова. – М. : Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1998. – 144 с.
94. *Марченко, М. Н.* Теория государства и права [Текст] : учебник / М. Н. Марченко. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2004. – 640 с.
95. *Матузов, Н.И.* Теория государства и права [Текст] : учебник / Н.И. Матузов, А. В. Малько. – М. : Юристъ, 2004. – 512 с.
96. *Налоговое право* [Текст] : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2003. – 592 с.
97. *Налоговое право России* [Текст] : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2004. – 720 с.
98. *Налоги и налоговое право* [Текст] : учебное пособие / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.
99. *Парыгина, В. А.* Налоговое право Российской Федерации [Текст] : учебник / В. А. Парыгина, А. А. Тедеев. – Ростов н/Д : Феникс, 2002. – 480 с.
100. *Пепеляев, С. Г.* Ответственность за нарушения налогового законодательства [Текст] / С. Г. Пепеляев, А. П. Алехин. – М. : Аудиторская фирма «Контакт», 1992. – 96 с.
101. *Решетов, Ю. С.* Реализация норм советского права. Системный

анализ [Текст] / Ю. С. Решетов. – Казань : Изд-во Казанского университета, 1989. – 156 с.

102. *Ровинский, Е. А.* Советское финансовое право [Текст] / Е. А. Ровинский. – М. : Юридическая литература, 1978. – 392 с.

103. Российское законодательство X–XX вв. [Текст] : в 9 т. – М. : Юридическая литература, 1985. – Т. 2 : Законодательство периода образования и укрепления Русского централизованного государства / отв. ред. А. Д. Горский. – 520 с.

104. *Рыманов, А. Ю.* Налоги и налогообложение [Текст] : учебное пособие / А. Ю. Рыманов. – 2-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 332 с.

105. *Саттарова, Н. А.* Финансово-правовая ответственность [Текст] : учебное пособие / Н. А. Саттарова. – Казань : Познание, 2010. – 104 с.

106. *Скибицкий, В. В.* Освобождение от уголовной ответственности и отбывания наказания [Текст] / В. В. Скибицкий. – Киев : Наукова думка, 1987. – 184 с.

107. *Смирнов, А. В.* Финансовые санкции за нарушения налогового законодательства [Текст] / А. В. Смирнов. – М. : Международный центр финансово-экономического развития, 1998. – 96 с.

108. *Соколова, Э. Д.* Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований [Текст] / Э. Д. Соколова. – М. : Юриспруденция, 2009. – 162 с.

109. *Соловьев, И. Н.* Налоговая амнистия [Текст] : учебное пособие / И. Н. Соловьев. – М. : Проспект, 2009. – 158 с.

110. *Соловьев, И. Н.* Механизмы амнистирования в различных сферах экономики и налогообложения (налоговая амнистия) [Текст] / И. Н. Соловьев. – М. : Проспект, 2012. – 84 с.

111. *Соловьев, И. Н.* Экономическая амнистия [Текст] / И. Н. Соловьев. – М. : Проспект, 2014. – 96 с.

112. *Соловьев, С. М.* История России с древнейших времен [Текст] : в 29 т. / С. М. Соловьев. – М. : Проспект, 2013. – Т. 7. – 304 с.

113. *Старилов, Ю. Н.* Нарушение налогового законодательства и юридическая ответственность [Текст] / Ю. Н. Старилов. – Воронеж : ИПФ «Воронеж», 1995. – 284 с.
114. Теория государства и права [Текст] : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрист, 2001. – 776 с.
115. Теория государства и права [Текст] : учебник / под ред. В. Я. Кикотя, В. В. Лазарева. 3-е изд., перераб. и доп. М. : ИД «ФОРУМ» : ИНФРА-М, 2008. – 620 с.
116. Теория государства и права [Текст] : учебник / под ред. С. С. Алексеева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма, 2005. – 758 с.
117. *Тихомиров, М. Н.* Пособие для изучения Русской Правды [Текст] / М. Н. Тихомиров. – М. : Изд-во Моск. ун-та, 1953. – 192 с.
118. *Тихомиров, Ю.* Публичное право [Текст] : учебник. – М. : БЕК, 1995. – 338 с.
119. *Тищенко, К. М.* Помилование в уголовном праве [Текст] / К. М. Тищенко. – М. : Изд-во ВНИИ МВД России, 1994. – 80 с.
120. Философия [Текст] : учебник / под ред. Г. В. Андрейченко, В. Д. Грачева. – Ставрополь : Изд-во СГУ, 2001. – 245 с.
121. Финансовое право [Текст] : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2003. – 750 с.
122. Финансовое право [Текст] : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма : ИНФРА-М, 2012. – 752 с.
123. *Химичева, Н. И.* Финансовое право [Текст] : учебно-методический комплекс / Е. В. Покачалова, отв. ред. Н. И. Химичева. – М. : Норма, 2005. – 464 с.
124. *Янжул, И. И.* Основные начала финансовой науки [Текст] : Учение о государственных доходах. – М. : Статут, 2002. – 556 с.

6. Научные статьи и иные публикации

125. *Арсланбекова, А. З.* О развитии института финансово-правовой ответственности в системе современного финансового права [Текст] / А. З. Арсланбекова // Финансовое право: прошлое, настоящее, будущее : сборник статей по материалам Международной научно-практической конференции, посвященной 85-летию Н. И. Химичевой. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2014. – С. 21–25.

126. *Бакаева, О. Ю.* Финансово-правовой статус как юридическая категория (на примере таможенных органов) [Текст] / О. Ю. Бакаева // Очерки финансово-правовой науки / под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. – М. ; Харьков : Право, 2011. – С. 187–204.

127. *Барзилов, Д. С.* Дозволения как способ правового регулирования налоговых отношений [Текст] / Д. С. Барзилов // Вестник СГАП. – 2009. – № 3. – С. 169–172.

128. *Бекерская, Д. А.* Финансовое право в XXI веке: основные проблемы и пути развития [Текст] / Д. А. Бекерская // Финансовое право. – 2005. – № 1. – С. 2–4.

129. *Бондаренко, Т. А.* К вопросу об определении содержания понятия «круг лиц налогообложения» [Текст] / Т. А. Бондаренко // Финансовое право. – 2007. – № 12. – С. 20–24.

130. *Винницкий, Д. В.* Категория «финансовая деятельность государства» в науке российского финансового права [Текст] / Д. В. Винницкий // Государство и право. – 2003. – № 2. – С. 17–27.

131. *Гошуляк, В.* Юридическая природа и нормативное содержание института собственности в конституционном праве [Текст] / В. Гошуляк // Образование и право. – 2011. – № 10. – С. 67–78.

132. *Григорьев, Л. М.* Амнистия капиталов [Текст] / Л. М. Григорьев // Доклад, прочитанный 11 мая 2005 г. на круглом столе фонда «Единство во имя России» и журнала «Стратегия России» [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.polit.ru/article/2005/10/12/amnesty> (дата обращения: 25.02.2014).

133. *Гриценко В.В.* О соотношении понятий «налоговое право» и «правовой институт» [Текст] / В. В. Гриценко // Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. – 2006. – № 1. – С. 68–74.
134. *Гущина, Н. А.* Система права и система законодательства: соотношение и некоторые перспективы развития [Текст] / Н. А. Гущина // Правоведение. – 2003. – № 5. – С. 198–204.
135. *Дзидзоев, Р. М.* Амнистия как конституционно-правовое явление [Текст] / Р. М. Дзидзоев // Конституционное и муниципальное право. – 2014. – № 5. – С. 41–44.
136. *Демин, А. В.* Налоговое право: проблема отраслевой идентификации [Текст] / А. В. Демин // Хозяйство и право. – 2000. – № 6. – С. 13–19.
137. *Древаль, Л. Н.* К вопросу о предмете, методе и системе финансового права [Текст] / Л. Н. Древаль // Финансовое право. – 2005. – № 2. – С. 2–4.
138. *Евтушенко, В. Ф.* К вопросу о соотношении категорий субъект налогового права и субъект налогового правоотношения [Текст] / В. Ф. Евтушенко // Финансовое право. – 2005. – № 4. – С. 12–16.
139. *Ерпылева, Н. Ю.* Актуальные проблемы теории и практики российского валютного права [Текст] / Н. Ю. Ерпылеева // Адвокат. – 2002. – № 9. – С. 3–30.
140. *Зарипов В.М.* Налоговая амнистия в вопросах и ответах [Текст] / В. М. Зарипов // Налоговед. – 2007. – № 12. – Доступ из СПС «Консультант-Плюс» (дата обращения: 25.05.2013).
141. *Землянская, Н. И.* Роль налогов в обеспечении публичных расходов: исторический аспект [Текст] / Н. И. Землянская // Финансовое право: прошлое, настоящее, будущее : сборник статей по материалам Международной научно-практической конференции, посвященной 85-летию Н. И. Химичевой. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2014. – С. 113–119.

142. *Злыгостев, Н. Н.* Понятие добросовестности в сфере налоговых отношений [Текст] / Н. Н. Злыгостев // Налоговые споры: теория и практика. – 2006. – № 9. – С. 20–22.

143. *Кинсбургская, В. А.* Налоговая и финансовая ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах: разграничение понятий [Текст] / В. А. Кинсбургская // Право и экономика. – 2010. – № 6. – С. 31–37.

144. *Клеванова, Л. Н.* Юридическая ответственность за неуплату налогов в свете изменения законодательства [Текст] / Л. Н. Клеванова // Право и экономика. – 2010. – № 5. – С. 53–56.

145. *Комольцева, А.А.* Институт амнистии: правовая природа и проблемы применения в современной России [Текст] / А. А. Комольцева, Е. А. Ивашкина // Уголовно-исполнительная система: право, экономика, управление. – 2012. – № 3. – С. 22–25.

146. *Кучерявенко, Н. П.* Место налогового права в системе финансово-правовой отрасли [Текст] / Н. П. Кучерявенко // Финансовое право. – 2005. – № 2. – С. 8–11.

147. *Минаев, С.* Американцам предлагают выйти из тени добровольно [Электронный ресурс] / С. Минаев // Коммерсантъ. – 2001. – 27 декабря. – URL : <http://www.kommersant.ru/doc/304503> (дата обращения: 20.03.2014).

148. *Миронова, С. М.* Структура финансово-правового статуса муниципальных образований [Текст] / С. М. Миронова // Финансовое право: прошлое, настоящее, будущее: сборник статей по материалам Международной научно-практической конференции, посвященной 85-летию Н.И. Химичевой. Саратов, 2014. – С. 177–182.

149. *Насонов, А. В.* Кому нужна налоговая амнистия? [Электронный ресурс] / А. В. Насонов // Арсенал предпринимателя. – 2007. – № 5. – URL : <http://www.delo-press.ru/magazines/entrepreneur/issue/2007/5> (дата обращения: 25.02.2014).

150. *Никитина, А. Д.* Первая в мировой истории налоговая амнистия. Указ о «справедливости» (misarum) царя Аммицадуки и его влияние на част-

ноправовые документы в Вавилонии первой половины II тыс. до н.э. [Текст] / А. Д. Никитина // История государства и права. – 2011. – № 11. – С. 17–21.

151. *Николаев, И. А.* Налоговая амнистия: итоги [Текст] / И. А. Николаев // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2008. – № 3. – С. 4–7.

152. *Орлов, М. Ю.* Особенности норм налогового права [Текст] / М. Ю. Орлов // Финансовое право. – 2007. – № 2. – С. 22–27.

153. *Петрова, Н. А.* Экономическая амнистия [Текст] / Н. А. Петрова // Налоговая проверка. – 2013. – № 5. – С. 37–43.

154. *Попков, С. В.* Налоговая амнистия в России: цели и результативность [Текст] / С. В. Попков, Н. Е. Соловьева // Актуальные проблемы экономики в условиях реформирования современного общества : материалы II междунар. науч.-практ. конф., Белгород, 15 ноября 2013 г. – Белгород, 2014. – С. 287–291.

155. *Прокопович, Г. А.* Юридическая ответственность как межотраслевой (комплексный) институт в системе права [Текст] / Г. А. Прокопович // Закон и право. – 2004. – № 6. – С. 26–28.

156. *Протопопова, Н. И.* Налоговая амнистия как институт экономической политики государства: зарубежный опыт [Текст] / Н. И. Протопопова // Налоги и налогообложение. – 2008. – № 1. – С. 56–62.

157. *Протопопова Н.И.* Налоговая амнистия как институт экономической политики государства: российская практика [Текст] / Н. И. Протопопова // Налоги и налогообложение. – 2008. – № 3. – С. 22–24.

158. *Протопопова, Н. И.* Налоговая амнистия: теоретические аспекты [Текст] / Н. И. Протопопова // Вестник ТГУ. – 2013. – № 11 (127). – С. 1–6.

159. *Разгильдиева, М. Б.* К вопросу о функциях налогово-правовой ответственности [Текст] / М. Б. Разгильдиева // Налоги. – 2014. – № 1. – С. 38–42.

160. *Разгильдиева, М. Б.* Теоретические проблемы бюджетно-правовой ответственности [Текст] / М. Б. Разгильдиева // Финансовое право и управление. – 2013. – № 2. – С. 102–118.

161. *Русяев, Н. А.* О налоговой амнистии [Текст] / Н. А. Русяев // *Налоги и налогообложение.* – 2007. – № 7. – С. 16–18.
162. *Ручкина, Г.Ф.* Реализация основных начал законодательства о налогах и сборах в Законе о налоговой амнистии [Текст] / Г. Ф. Ручкина, О. Ю. Ручкин // *Налоги.* – 2008. – № 1. – С. 20–22.
163. *Рыманов, А. Ю.* Налоговая амнистия - 2007: оценка результативности [Текст] / А. Ю. Рыманов // *Финансы и кредит.* – 2008. – № 19. – С. 45–51.
164. *Рыманов, А. Ю.* Налоговая амнистия: замысел и результаты [Текст] / А. Ю. Рыманов // *Финансы.* – 2008. – № 4. – С. 27–30.
165. *Сасов, К.* Почему не работает налоговая амнистия [Текст] / К. Сасов // *ЭЖ-Юрист.* – 2009. – № 30. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.10.2013).
166. *Синцова, Т. А.* Амнистия и помилование в советском государственном праве [Текст] / Т. А. Синцова // *Правоведение.* – 1969. – № 6. – С. 118–121.
167. *Соловьев, И.* Историко-правовые аспекты проведения налоговых амнистий [Текст] / И. Соловьев // *Налоговый вестник.* – 2014. – № 4. – С. 67–77.
168. *Соловьев, И.* Квазиналоговая амнистия [Текст] / И. Соловьев // *Налоговый вестник.* – 2014. – № 3. – С. 53–60.
169. *Соловьев, И. Н.* Амнистия капиталов как составляющая политики государства в области налогообложения и борьбы с налоговой преступностью [Текст] / И. Н. Соловьев // *Налоги.* – 2006. – № 5. – Доступ из СПС «Консультант Плюс» (дата обращения: 10.12.2014).
170. *Соловьев, И. Н.* О некоторых вопросах проведения налоговой амнистии, затронутых в Послании Президента России Федеральному Собранию Российской Федерации [Текст] / И. Н. Соловьев // *Финансовое право.* – 2005. – № 5. – С. 11–16.

171. *Соловьев И.Н.* Экономическая амнистия 2013 года [Текст] / И. Н. Соловьев // *Налоговый вестник*. – 2014. – № 5. – С. 55–65.
172. *Черкаев, Д.* Место налогового права в правовой системе России [Текст] / Черкаев Д. // *Право и жизнь*. – 2000. – № 26. – URL : http://www.pravogizn.h1.ru/KSNews/PIG_92.htm (дата обращения: 12.01.2015).
173. *Шарапова, О. А.* Налоговая амнистия: сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему [Текст] / О. А. Шарапова // *Реформы и право*. – 2008. – № 1. – С. 55–75.
174. *Шестакова, Е. В.* Модельное законодательство СНГ [Текст] / Е. В. Шестакова // *Эж-Юрист*. – 2005. – № 42 (397). – С. 5.
175. *Якушев, В. С.* О понятии правового института [Текст] / В. С. Якушев // *Правоведение*. – 1974. – № 6. – С. 61–67.

7. Диссертации и авторефераты диссертаций

176. *Агалов, К. В.* Система органов исполнительной власти в Российской Федерации: конституционно-правовые аспекты [Текст] / К. В. Агалов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2003. – 26 с.
177. *Аминов Г. А.* Налоги как признак государства [Текст] / Г. А. Аминов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. – 24 с.
178. *Анохин, А. Е.* Актуальные проблемы ответственности за совершение налоговых правонарушений [Текст] / А. Е. Анохин : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2004. – 28 с.
179. *Арсланбекова, А. З.* Налоговые санкции в системе мер финансово-правовой ответственности [Текст] / А. З. Арсланбекова : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2001. – 24 с.
180. *Арсланбекова, А. З.* Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности [Текст] / А. З. Арсланбекова : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Саратов, 2009. – 54 с.

181. *Баранникова, И. Г.* Институт амнистии в России: конституционно-правовые начала [Текст] / И. Г. Баранникова : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Владикавказ, 2010. – 22 с.
182. *Барзилов, Д. С.* Дозволение как способ правового регулирования налогового администрирования в Российской Федерации [Текст] / Д. С. Барзилов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2011. – 22 с.
183. *Берг, О. В.* Теоретико-методологические основы модельного законодательства субъектов Российской Федерации в сфере местного самоуправления [Текст] / О. В. Берг : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Воронеж, 2002. – 56 с.
184. *Будников, Д. Б.* Проблемы привлечения к налоговой ответственности в России и пути ее совершенствования [Текст] / Д. Б. Будников : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – СПб., 2006. – 26 с.
185. *Винницкий, Д. В.* Основные проблемы теории современного российского налогового права [Текст] / Д. В. Винницкий : дис. ... д-ра юрид. наук. – Екатеринбург, 2003. – 436 с.
186. *Гогин, А. А.* Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности [Текст] / А. А. Гогин : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2002. – 22 с.
187. *Гриценко, В. В.* Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства [Текст] / В. В. Гриценко : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Саратов, 2005. – 54 с.
188. *Губарева, Т. И.* Финансово-правовые и институциональные проблемы валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации [Текст] / Т. И. Губарева : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Ростов н/Д, 2008. – 32 с.
189. *Древаль, Л. Н.* Субъекты российского финансового права: теоретико-правовое исследование [Текст] / Л. Н. Древаль : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – М., 2009. – 60 с.

190. *Жирнова, Н. А.* Банковская и налоговая тайны как объекты финансово-правового регулирования [Текст] / Н. А. Жирнова : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2013. – 26 с.
191. *Жутаев, А. С.* Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений [Текст] / А. С. Жутаев : автореф. ... дис. канд. юрид. наук. – Саратов, 2011. – 18 с.
192. *Зеленцов, А. А.* Амнистия в законодательстве России: правовая регламентация и исполнение [Текст] / А. А. Зеленцов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2004. – 18 с.
193. *Ильинов, О. А.* Правовые основы ответственности за совершение налоговых правонарушений в условиях реформы налогового администрирования в Российской Федерации [Текст] / О. А. Ильинов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2007. – 18 с.
194. *Каболов, А. В.* Специальные основания освобождения от уголовной ответственности и наказания [Текст] / А. В. Каболов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Ростов н/Д, 2004. – 26 с.
195. *Карапетян, А. Р.* Правовой статус частных субъектов налогового права [Текст] / А. Р. Карапетян : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2005. – 18 с.
196. *Кинсбургская, В. А.* Налоговая ответственность в системе мер государственного принуждения в сфере налогообложения [Текст] / В. А. Кинсбургская : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2010. – 26 с.
197. *Киримова, Е. А.* Правовой институт: теоретико-правовое исследование [Текст] / Е. А. Киримова : дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 1998. – 170 с.
198. *Колодезная, М. А.* Финансово-правовое регулирование отношений в сфере налоговой тайны [Текст] / М. А. Колодезная : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2011. – 26 с.

199. *Комарицкий, С. И.* Амнистия в советском праве и ее эффективность [Текст] / С. И. Комарицкий : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 1980. – 26 с.
200. *Кролис, Л. Ю.* Административная ответственность за нарушение налогового законодательства [Текст] / Л. Ю. Кролис : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Екатеринбург, 1996. – 18 с.
201. *Лайченкова, Н. Н.* Стимулы в налоговом праве [Текст] / Н. Н. Лайченкова : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2007. – 26 с.
202. *Лисицын, Д. А.* Финансовая деятельность государства: содержание, методы осуществления [Текст] / Д. А. Лисицын : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Челябинск, 2004. – 24 с.
203. *Лукьянова, Т. Г.* Финансовая деятельность государства как правовая категория [Текст] / Т. Г. Лукьянова : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – 24 с.
204. *Мачехин, В. А.* Налоговая ответственность налогоплательщиков [Текст] / В. А. Мачехин : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2002. – 24 с.
205. *Марогулова, И. Л.* Законодательное регулирование амнистии и помилования [Текст] / И. Л. Марогулова : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – М., 1998. – 48 с.
206. *Медная, Ю. В.* Поднормативное правовое регулирование общественных отношений [Текст] / Ю. В. Медная : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2008. – 22 с.
207. *Миронова, С. М.* Механизмы разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект) [Текст] / С. М. Миронова : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2006. – 26 с.
208. *Нестеренко, И. В.* Амнистия как институт досрочного освобождения: принятие и последствия исполнения [Текст] / И. В. Нестеренко : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Ростов н/Д, 2006. – 24 с.

209. *Овсянников, С. В.* Конституционно-правовые основы налоговых отношений [Текст] / С. В. Овсянников : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – СПб., 2001. – 42 с.

210. *Ольшанская, Н. А.* Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемента налоговой деятельности государства [Текст] / Н. А. Ольшанская : дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2004. – 204 с.

211. *Осмоловская, Н. В.* Амнистия и помилование как средства корректирования карательной политики государства [Текст] / Н. В. Осмоловская : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Тюмень, 2006. – 18 с.

212. *Осяк, А. Н.* Институт амнистии в российском уголовном праве [Текст] / А. Н. Осяк : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Ростов н/Д, 2006. – 26 с.

213. *Петрова, Г. В.* Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования [Текст] / Г. В. Петрова : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – М., 2003. – 58 с.

214. *Покачалова, Е. В.* Публичный долг: теоретические и практические аспекты российского финансового права [Текст] / Е. В. Покачалова : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Саратов, 2007. – 66 с.

215. *Рудовер, Ю. В.* Финансово-правовое регулирование ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах [Текст] / Ю. В. Рудовер : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2013. – 30 с.

216. *Рукавишникова, И. В.* Метод финансового права [Текст] / И. В. Рукавишникова : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2004. – 48 с.

217. *Сапрыкина, И. А.* Процессуальные нормы налогового права [Текст] / И. А. Сапрыкина : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Воронеж, 2009. – 24 с.

218. *Сирота, Е. Г.* Акты поднормативного регулирования корпоративных отношений в хозяйственных обществах [Текст] / Е. Г. Сирота : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Екатеринбург, 2004. – 28 с.

219. *Смирникова, Ю. Л.* Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации [Текст] / Ю. Л. Смирникова : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2002. – 26 с.

220. *Черепненко, Н. Е.* Незаконный вывоз капитала и пути его предотвращения [Текст] / Н. Е. Черепненко : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2005. – 22 с.

221. *Шестакова, Е. В.* Модельное законодательство: теоретико-правовые аспекты и практика применения [Текст] / Е. В. Шестакова : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2006. – 24 с.

8. Справочные издания

222. Большая Советская Энциклопедия [Электронный ресурс]. – URL : <http://bse.sci-lib.com/article045282.html> (дата обращения: 29.05.2011).

223. Большой бухгалтерский словарь [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.slovopedia.com/7/192/861020.html> (дата обращения: 29.05.2011).

224. *Даль, В. И.* Толковый словарь живого великорусского языка [Текст] : в 4 т. / В. И. Даль. – М. : Русский язык, 1998. – Т. 1. – 556 с.

225. *Ожегов, С. И.* Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений [Текст] / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – 2-е изд. – М. : Азбуковник, 2002. – 908 с.

226. *Павленков Ф.* Словарь иностранных слов, вошедших в русский язык [Электронный ресурс] / Ф. Павленков. – СПб., 1907. – URL : <http://dic.academic.ru/> (дата обращения: 13.09.2014).

227. Советская историческая энциклопедия: в 12 т. [Электронный ресурс] / под ред. Е. М. Жукова. – М., 1973–1982. – URL : <http://dic.academic.ru/> (дата обращения: 13.09.2014).

228. Современный словарь иностранных слов : ок. 20 000 слов [Текст]. – 4-е изд., стер. – М. : Русский язык, 2001. – 752 с.

229. Современный экономический словарь [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.slovarnik.ru/html-economica/n/nalogova8-amnisti8.html> (дата обращения: 29.05.2011).

230. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / под ред. Б. А. Райзберга. – URL : <http://www.economy.polbu.ru/> (дата обращения: 18.04.2014).

231. Толковый словарь русского языка [Текст] / под ред. Д. Н. Ушакова. – М. : Астрель : АСТ, 2000. – 848 с.

232. *Фасмер М.* Этимологический словарь русского языка [Текст] : в 4-х т. / М. Фасмер. – 2-е изд., стер. – М. : , 1986–1987. Т. 1 (А–Д) / под ред. Б.А. Ларина. – 572 с.

233. Экономика и право : словарь-справочник [Электронный ресурс] / сост. Л. П. Кураков, В. Л. Кураков, А. Л. Кураков. – М. : Вуз и школа, 2004. – URL : <http://vocabulary.ru/dictionary/80/word/nalogovaja-amnistiya> (дата обращения: 29.05.2011).

234. Юридическая энциклопедия [Текст] / под общ. ред. Б. Н. Топорина. – М. : Юристъ, 2001. – 1268 с.

9. Ресурсы сети «Интернет»

235. Официальный сайт Министерства финансов РФ. – URL : http://www.minfin.ru/ru/search/?q_4=%D0%B0%D0%BC%D0%BD%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B8%D1%8F&source_id_4=6 (дата обращения: 22.04.2011).

236. Официальный сайт газеты «Политические новости». – URL : <http://politican.ru/smironov-nalogovaya-amnistiya-byila-polovinchatoy/> (дата обращения: 27.08.2011).

237. Официальный сайт газеты «Взгляд». – URL : <http://vz.ru/economy/2008/1/25/140290.html> (дата обращения: 27.08.2011).

238. Официальный сайт газеты «Новости экономики». – URL : <http://www.newsru.com/finance/28jan2008/amnesty.html> (дата обращения: 27.08.2011).

239. Итоги налоговой амнистии // Новости экономики. – 2008. – 28 января. – URL : <http://www.newsru.com/finance/28jan2008/amnesty.html> (дата обращения: 27.08.2011).

240. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России по Тамбовской области. – URL : <http://www.r68.nalog.ru> (дата обращения 02.04.2012).

241. Синельников-Мурылев С., Титов С., Анисимова Л. Государственные финансы в 1993 году. – URL : <http://www.budgetrf.ru/Publications/Magazines/Ve/1994/945sinelnikov/945sinelnikov000.htm> (дата обращения: 11.03.2013).

242. Официальный сайт Управления Федерального казначейства по Нижегородской области. – URL : <http://nizhegorodskaya.roskazna.ru/news/2957/10141> (дата обращения: 12.02.2014).

243. Новости Саратова. – 2008. – 13 марта. – URL : <http://triadsky.uscoz.ru/news/2008-03-13-2369-987> (дата обращения: 12.02.2014).

244. Официальный сайт Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации. – URL : <http://pda.iam.duma.gov.ru/node/3/4723/16948> (дата обращения: 15.03.2014).

245. Официальный сайт «Российской газеты». – URL : <http://www.rg.ru/2005/08/23/amnistiya.html> (дата обращения: 15.03.2014).

246. США предлагают доносчикам амнистию капитала // Новости экономики. – 2003. – 16 января. – URL : <http://www.newsru.com/finance/16jan2003/tax.html> (дата обращения: 21.03.2014).

247. Буракова Л. Почему у Грузии не получилось. – URL : http://www.ereading.ws/chapter.php/1016427/39/BurakovaPochemu_u_Gruzii_poluchilos.html#n_187 (дата обращения: 14.04.2014).

248. Официальный сайт Министерства юстиции Республики Казахстан. – URL : <http://adilet.zan.kz/rus/docs/T060000157> (дата обращения: 22.04.2014).

249. Официальный сайт «Газеты. Ру». – URL : http://www.gazeta.ru/realty/2014/01/17_a_5854397.shtml (дата обращения: 22.04.2014).

250. Официальный сайт газеты «Коммерсантъ» – URL : <http://www.kommersant.ru/doc/2406013> (дата обращения: 22.04.2014).

251. *Хуцидзе, Н.* Парламент принял финансовую амнистию – URL : <http://www.civil.ge/rus/article.php?id=6773>. (дата обращения: 22.04.2014).

252. Официальный сайт СарБК. – URL : <http://news.sarbc.ru/main/2014/02/12/149484.html> (дата обращения: 25.04.2014).

253. Новости недвижимости. – URL : http://realty.newsru.com/article/07feb2014/arenda_nalogi (дата обращения: 27.04.2014).

254. *Юрмашев, Р. С.* Проблема субъекта налогового правонарушения. – URL: <http://ilts.ru/files/file113.pdf> (дата обращения: 10.11.2014).

255. Официальный сайт Департамента экономической политики и развития г. Москвы. – URL : <http://depr.mos.ru/presscenter/news/detail/1354874.html> (дата обращения: 12.02.2015).

256. Официальный сайт газеты «Утро.ру». – URL: <http://www.utro.ru/articles/2015/02/26/1235498.shtml> (дата обращения: 18.02.2015).

257. Официальный сайт ФНС РФ. – URL : http://www.nalog.ru/rn77/taxation/debt_bankruptcy/vziskprocedure/ (дата обращения: 23.02.2015).

ПРИЛОЖЕНИЕ

Модельное постановление**«Об объявлении налоговой амнистии в отношении лиц,
не уплативших налог на доходы физических лиц, полученные от
предоставления жилых помещений по договору найма или аренды»**

Руководствуясь принципом гуманизма, в соответствии с пунктом «ж» части 1 статьи 103 Конституции Российской Федерации Государственная Дума Федерального Собрания Российской Федерации постановляет:

1. Объявить на территории Российской Федерации налоговую амнистию в отношении лиц, не задекларировавших в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации, доходы физических лиц, полученные с года по года от предоставления жилых помещений по договору найма или аренды.

2. Правом на налоговую амнистию обладают следующие категории лиц:

- физические лица, получившие доход в качестве наймодателей (понятие «наймодатель» определять в соответствии с положениями Гражданского кодекса Российской Федерации)

- налоговые агенты (лица, на которых в соответствии с Налоговым Кодексом Российской Федерации возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налога на доход физического лица, полученный от предоставления жилого помещения по договору найма или аренды, в бюджетную систему Российской Федерации).

3. Предоставить физическим лицам – наймодателям и налоговым агентам, имеющим недоимки за указанный период, право с по года самостоятельно исчислить и уплатить налог по единой налоговой ставке %, из расчета налоговой базы, установленной п. 4 настоящего постановления.

4. При исчислении налога руководствоваться следующим размерами минимальной налоговой базы: рублей – в отношении комнаты, рублей – однокомнатной квартиры, рублей – двухкомнатной квартиры и рублей – трех- и более комнатной квартиры.

5. Рассчитанный налог уплачивается через банк в наличной либо безналичной форме. В платежном документе указывается наименование платежа «налоговая амнистия». Плата за перечисление налога не взимается.

Под банком понимается кредитная организация, имеющая разрешение Банка России на привлечение во вклады денежных средств физических лиц и на открытие и ведение банковских счетов физических лиц, выданное в порядке, установленном Федеральным законом «О банках и банковской деятельности».

6. Положения пп. 1–5 настоящего постановления распространить в том числе на лиц, в отношении которых возбуждены дела о налоговых правонарушениях налоговыми органами, а также дела по искам о взыскании налога судами общей юрисдикции и арбитражными судами, но на момент объявления налоговой амнистии окончательное решение не принято, при условии, что общая сумма недоимок по налогу на доход физического лица, полученный в качестве наймодателя, не превышает следующих размеров: не более 600 тыс. руб. у физических лиц и не более 2 млн руб. у организаций.

7. Гарантировать освобождение лиц, воспользовавшихся правом на налоговую амнистию, от уплаты всех штрафных санкций и пени в случае выявления указанных недоимок и прекращения возбужденных дел.

8. Факт исполнения обязанности по уплате налога подтверждается расчетным документом с отметкой банка о его исполнении.

9. В целях проведения налоговой амнистии сформировать действующий в период с года по года Отдел по вопросам налоговой амнистии при Министерстве финансов Российской Федерации, действующий на основе Положения, утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации.

10. Отдел по вопросам налоговой амнистии при Министерстве финансов Российской Федерации и его территориальные отделения обязаны оказывать консультации по всем вопросам проводимой налоговой амнистии, возникающим у налогоплательщиков.

11. Сведения об уплате налога в рамках налоговой амнистии могут быть истребованы только по запросу самого налогоплательщика, осуществившего платеж, либо по запросу правоохранительных органов в целях проверки подлинности предъявленного лицом расчетного документа.

12. Лица, допустившие разглашение сведений о налогоплательщиках, воспользовавшихся правом на налоговую амнистию, которые стали им известны в силу осуществления своих полномочий, несут ответственность, предусмотренную законодательством Российской Федерации.

13. Положения настоящего постановления не распространяются в отношении физических лиц, на которых действующим законодательством возложена обязанность представлять сведения о доходах.

14. Настоящее постановление вступает в силу с г.