

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

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата юридических наук

Саратов – 2015

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия».

Научный руководитель доктор юридических наук, профессор
ПОКАЧАЛОВА Елена Вячеславовна

Официальные оппоненты: **ГРИЦЕНКО Валентина Васильевна**
доктор юридических наук, доцент,
ФГБОУ ВПО «Воронежский государствен-
ный университет», профессор

МИРОНОВА Светлана Михайловна
кандидат юридических наук, доцент,
НОУ ВПО «Волгоградский институт бизне-
са», заведующий кафедрой

Ведущая организация ФГБОУ ВПО «Саратовский государствен-
ный университет имени Н.Г. Чернышев-
ского» (юридический факультет)

Защита диссертации состоится 03 июня 2015 года в 14:00 часов на засе-
дании диссертационного совета Д 212.239.01 при федеральном государствен-
ном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального об-
разования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу:
410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104, зал заседаний диссертационных
советов.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте федераль-
ного государственного бюджетного образовательного учреждения высшего
профессионального образования «Саратовская государственная юридическая
академия» (<http://test.ssla.ru/diss.phtml>).

Автореферат разослан «___» апреля 2015 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Кобзева Елена Васильевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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 регулирования 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 российского 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

законодательство, 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. Кириковой, 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 диссертант представил 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 доходы 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 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).

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 поли-

тики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов (одобрены Правительством РФ 1 июля 2014 г.) положением, предусматривающим налоговую 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.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность избранной темы исследования; характеризуется степень научной разработанности проблемы; определяются цель и задачи, объект и предмет исследования, его теоретическая и методологическая основы, а также нормативно-правовая база; формулируются основные выводы проведенного исследования, обусловившие научную новизну диссертации; приводятся данные об апробации результатов исследования.

В **первой главе «Теоретико-правовые основы налоговой амнистии»**, состоящей из четырех параграфов, внимание диссертанта сосредоточено на раскрытии понятия «налоговая амнистия» в системе категорий и понятий финансового права, выявлении его правовой природы и места в системе налогового, финансового права и российского законодательства, анализе развития нормативных основ института налоговой амнистии в России.

В *первом параграфе «Понятие налоговой амнистии и ее правовая природа»* исследуются различные точки зрения о правовой природе амнистии. Одними авторами амнистия ввиду ее обусловленности государственной волей (п. «о» ст. 71 и п. «ж» ст. 103 Конституции Российской Федерации) признается в первую очередь конституционно-правовым институтом, получающим дальнейшее свое развитие в иных отраслях права. Другими авторами амнистия на основе ее правовой регламентации нормами ст. 84 Уголовного Кодекса Российской Федерации рассматривается исключительно в качестве института уголовного права. Третья группа исследователей отмечает межотраслевой характер амнистии, обосновывая свою позицию тем, что данное правовое явление получило свое нормативное регулирование в различных отраслях российского законодательства. Благодаря системному анализу правовых норм, регламентирующих амнистию (конституционных, уголовных, уголовно-исполнительных, уголовно-процессуальных, административных, налоговых) диссертант приходит к выводу, что данный институт носит межотраслевой

характер, и имеет особенности, проявляющиеся в той или иной отрасли (подотрасли) права.

Проанализировав значение данного понятия с учетом особенностей его финансово-правового регулирования, автор налоговую амнистию определяет в нескольких аспектах: правовой акт, метод финансовой деятельности государства, правовой институт.

На основе анализа системы юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах и идентификации налоговой ответственности в качестве разновидности финансово-правовой ответственности выявлена правовая природа налоговой амнистии как основания освобождения именно от налоговой, а не какой-либо иной юридической ответственности.

Во *втором параграфе «Институт налоговой амнистии в системе налогового, финансового права и российского законодательства»* установлена институциональная принадлежность налоговой амнистии налоговому праву как подотрасли финансового права.

Место налоговой амнистии в системе налогового права определено исходя из того, что оно – подотрасль финансового права как отрасли права, подотрасль науки финансового права и самостоятельная учебная дисциплина, что выносится в положения на защиту.

Выявлено, что институт налоговой амнистии содержит правовые нормы, регулирующие общественные отношения, пересекающиеся с такими налогово-правовыми институтами, как институт государственного управления налогообложением, институт налоговых обязанностей, институт ответственности участников налоговых правоотношений.

Обосновано, что налоговая амnistия – одновременно субинститут в системе отрасли финансового права, входящий в состав института финансовой деятельности государства, который расположен в Общей части финансового права, в разделе, посвященном вопросам о правовых основах, формах и методах финансовой деятельности государства и муниципального образования.

Установлено, что правовой институт налоговой амнистии находит свое внешнее выражение в законодательстве о налогах и сборах (подотрасли финансового законодательства). Выявление в составе данного института норм конституционного, финансового (банковского, бюджетного) и других смежных отраслей законодательства позволило диссертанту определить институт налоговой амнистии в качестве межотраслевого института российского законодательства.

В *третьем параграфе «Соотношение налоговой амнистии с иными видами экономических амнистий»* отмечается, что в настоящее время в правовой доктрине отсутствует единое мнение о соотношении понятий «налоговая амнистия», «экономическая амнистия», «финансовая амнистия», «амнистия капиталов» и «амнистия налоговых преступлений».

Используя системно-структурный и сравнительно-правовой методы, руководствуясь концепцией общей теории права дифференциации юридической ответственности и соотношения отраслей права, диссертант выявляет содержание перечисленных понятий и обосновывает их самостоятельное значение.

Четвертый параграф «Генезис нормативно-правовых основ налоговой амнистии в Российской Федерации» посвящен анализу истоков формирования и развития налогово-правового института налоговой амнистии.

Первоосновой зарождения института налоговой амнистии автор определяет Указ Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году», а вторым этапом развития данного налогово-правового института – Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами». Оценив суть указанных налоговых амнистий и проанализировав их итоги, автор резюмирует, что амнистия, проведенная под названием «упрощенный порядок декларирования доходов», была более разработанной и продуманной по сравнению с амнистией 1993 г.

Проводится подробный анализ содержания правовых источников, предусматривающих те или иные формы освобождения от уплаты налогов, сходные с налоговой амнистией. В частности, исследованы положения Федерального закона 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», предусматривающего списание признанных безнадежными к взысканию недоимок по налогам; Федерального закона от 9 июля 2002 г. № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей», регламентирующего реструктуризацию долгов сельскохозяйственных товаропроизводителей, в том числе по налогам; Федерального закона от 29 декабря 2014 г. № 477-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации», устанавливающего возможность применения индивидуальными предпринимателями налоговой ставки в размере 0%. Диссертант доказывает, что указанные источники не являются правовой основой налоговой амнистии, поскольку ими регулируются хоть и сходные с ней, но совершенно иные по своей сути и процедуре проведения мероприятия.

Вторая глава «Налогово-правовая характеристика института налоговой амнистии и основные направления его развития» состоит из четырех параграфов.

В *первом параграфе «Правовая форма налоговой амнистии»* исследуются особенности правовой формы выражения института налоговой амнистии (*подпараграф 2.1.1*), дается налогово-правовая характеристика акта об объявлении налоговой амнистии, выявляются предпосылки и цели его принятия (*подпараграф 2.1.2*).

Отмечается, что формами выражения данного налогово-правового института выступали разные правовые акты – Указ Президента Российской Федерации, Федеральный закон Государственной Думы Федерального

Собрания Российской Федерации, письма различных органов государственной власти.

Рассматривая налоговую амнистию в аспекте финансовой деятельности государства, диссертант разграничивает следующие виды актов: акт об объявлении налоговой амнистии, акт о применении налоговой амнистии и акт толкования акта об объявлении налоговой амнистии.

Доказывается, что акт об объявлении налоговой амнистии – нормативно-правовой акт, выражающийся в форме постановления Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации. Он является общефедеральным и временным актом.

Дается налогово-правовая характеристика акта об объявлении налоговой амнистии, основанная на исследовании особенностей конструирования правовых норм, формирующих его содержание. Выявляется, что нормы 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. Отмечается, что данные нормы не имеют своего прототипа в общественной жизни, поскольку обусловлены фактом неисполнения в установленном законодательством порядке обязанности по уплате налога. Особенность таких норм также выражается в регулировании ими определенного вида однородных отношений, возникающих в области взимания налогов, с определенным субъектным составом.

Определяются предпосылки и цели принятия акта об объявлении налоговой амнистии в Российской Федерации. Налоговая амнистия как особый метод финансовой деятельности государства, в первую очередь, направлена на реализацию задач экономического развития общества. Тем не менее, налоговая амнистия преследует и правовую цель – реализация принципа гуманизма в виде освобождения лиц от юридической ответственности за неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога. В связи с этим

аргументируется, 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 плательщиков налогов.

Приводятся доводы о необходимости распространения акта об объявлении налоговой амнистии как на лиц, чьи недоимки по налогам налоговым органам на момент амнистии неизвестны, 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) которых не превышает определенных денежных лимитов.

Реализация лицом права на налоговую амнистию предопределяет регламентацию действий соответствующих органов. С учетом установления двух порядков взыскания недоимок по налогам, пеней и штрафов (бесспорного и судебного) обосновывается целесообразность в дополнении части первой статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации «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 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации «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 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации «Основания для прекращения по делу» пунктом 8) *лицо исполнило обязанность по уплате налога на основании акта об объявлении налоговой амнистии.*

Второй параграф «Финансово-правовой статус субъектов правоотношений, возникающих при объявлении и реализации налоговой

амнистии» посвящен исследованию сущности и правовых основ финансово-правового статуса субъектов указанных правоотношений.

К субъектам отношений, возникающих на основании правового акта об объявлении налоговой амнистии, автор относит государство в лице его компетентных органов; лиц, которым предоставлено право воспользоваться налоговой амнистией; организации, осуществляющие функции организационного характера. Обосновывается, что лицами, имеющими право на налоговую амнистию, являются не только те, на кого действующим законодательством возложена обязанность по уплате налогов, но и налоговые агенты, а также лица, которые налогоплательщиками не являются, однако в силу закона выполняют их обязанности.

Под финансово-правовым статусом субъектов отношений, возникающих в связи с принятием и реализацией правового акта налоговой амнистии, понимается совокупность следующих его элементов: 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.

Отмечается, что финансово-правовой статус данных субъектов определяется налогово-правовой спецификой отношений, в которые они вступают. Автор констатирует, что эти отношения возникают и получают свое развитие при осуществлении государством финансовой деятельности, а именно в области взимания налогов, являются публично-правовыми и имеют стоимостную форму; им присущ имущественный характер, но по своей сути они являются властеотношениями (данные отношения основаны на принципе императивности, в связи с чем обязательным их участником выступает государство в лице компетентных органов).

Сопоставив регулируемые институтом налоговой амнистии отношения 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), отмечается противоречивость второго и третьего типа поведения в области налоговой амнистии. 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 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.

На основании традиционной классификации субъектов финансового права диссертант рассматривает финансово-правовой статус трех разновидностей субъектов отношений в области налоговой амнистии, конкретизируя каждую из основных групп.

Проанализировав правовое положение лиц, в отношении которых объявляется налоговая амнистия, диссертант аргументирует, что лица, воспользовавшиеся правом на налоговую амнистию, чьи недоимки по налогу на момент объявления амнистии 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.

В третьем параграфе «Основные черты правовой регламентации налоговой амнистии в зарубежных государствах» исследуется законодательство иностранных государств (США, Италии, Германии, Индии, ЮАР, Республики Казахстан, Грузии), касающееся правового регулирования налоговых амнистий и порядка их проведения.

На основе систематизации мирового опыта налоговых амнистий выявлены следующие условия, способствовавшие достижению положительного результата такого мероприятия:

1) сопровождение амнистии реформированием налоговой системы в целом и установление выгодных условий для заявителей, что может их заинтересовать принять участие в ней (низкая ставка налога, подлежащего уплате; освобождение от налоговой и иной юридической ответственности, включая и освобождение от уплаты пени);

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;

3) обеспечение строгого соблюдения сохранения конфиденциальности информации;

4) нерегулярность проведения амнистии, придающая ей уникальность;

5) 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);

б) проведение разъяснительной работы, направленной на повышение правовой культуры граждан и формирование отношений между государством и его гражданами и организациями на принципе доверия.

В четвертом параграфе «Перспективы развития института налоговой амнистии» предлагается модель правового регулирования механизма проведения налоговой амнистии в России.

Устанавливается, что объявление налоговой амнистии – прерогатива Российской Федерации в лице законодательного органа – Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации, правовой формой акта об объявлении налоговой амнистии выступает постановление Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации.

Резюмируется, что налоговая амнистия – это основание освобождения от налоговой ответственности, одновременно направленное на обеспечение исполнения обязанности по уплате налога. По итогам такого анализа аргументируется целесообразность правовой регламентации института налоговой амнистии в качестве основания освобождения от налоговой ответственности в виде дополнения содержания статьи 109 Налогового Кодекса Российской Федерации пунктом 5) *налоговая амнистия* и включения в главу 15 того же Кодекса *статьи 109.1 «Налоговая амнистия»*, которое и выносится на защиту.

Приводятся доводы, что проведению налоговой амнистии должна предшествовать подготовительная стадия, направленная на формирование восприятия обществом налоговой амнистии как мероприятия на взаимовыгодных условиях в силу реализации принципа гуманизма, а не как карательного механизма за уклонение от исполнения налоговой обязанности.

Разработаны стимулирующие гарантии для лиц, в отношении которых объявляется налоговая амнистия, в виде низкой процентной ставки налога, освобождения от налоговой и иной юридической ответственности, включая и освобождение от уплаты пени, сохранения конфиденциальности сведений.

Особое внимание предлагается уделить методам убеждения лиц о неизбежности выявления имеющихся у них недоимок по налогам. В данном направлении отмечается необходимость повышения эффективности работы налоговых органов и доведения результатов проведенных проверок до сведения налогоплательщиков (налоговых агентов) еще до момента объявления налоговой амнистии.

Также обосновывается потребность в формировании временно действующего органа, занимающегося проведением налоговой амнистии.

Обращается особое внимание на широкое использование рекламной кампании по пропаганде налоговой амнистии, что позволит донести ее условия до большего числа налогоплательщиков (налоговых агентов) и приведет к прогнозируемым высоким результатам.

Выработанные в диссертации теоретические аспекты правового регулирования налоговой амнистии позволили разработать предложения по решению приобретшей в настоящее время особую актуальность проблемы легализации доходов, полученных физическими лицами от предоставления жилых помещений по договору найма или аренды. Установлено, что по договору найма жилого помещения, где наймодатель и наниматель – физические лица, обязанность по уплате налога на доход лежит на наймодателе. Однако в случае заключения договора аренды жилого помещения между физическим лицом (арендодателем) и организацией (арендатором) для проживания в нем работников последней, обязанность по исчислению, удержанию и уплате налога с дохода, полученного арендодателем, лежит на арендаторе, выступающим в таком случае налоговым агентом. В связи с этим право на налоговую амнистию целесообразно предоставить как физическим лицам, так и налоговым агентам. В рамках данного вопроса разработан модельный правовой 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».

В **заключении** подводятся основные итоги проведенного исследования, формулируются научные выводы и обобщаются предложения, направленные на совершенствование нормативного закрепления института налоговой амнистии, а также практики его применения.

В **приложении** приводится модельное постановление 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».

Основные результаты диссертационного исследования отражены в следующих опубликованных работах автора:

*Статьи в рецензируемых научных изданиях,
перечень которых утвержден ВАК при Минобрнауки России*

1. Белова, Т. А. Предпосылки и условия принятия акта налоговой амнистии [Текст] / Т. А. Белова // Исторические, философские, политические и юридические науки, культурология и искусствоведение. Вопросы теории и практики. – 2014. – № 3 (41), ч. 2. – С. 19–21 (0,3 п.л.).

2. Белова, Т. А. Соотношение налоговой амнистии с иными видами экономических амнистий [Текст] / Т. А. Белова // Исторические, философские, политические и юридические науки, культурология и искусствоведение. Вопросы теории и практики. – 2014. – № 8 (46), ч. 1. – С. 25–27 (0,45 п.л.).

3. Белова, Т. А. Соотношение налоговой амнистии с мерами обеспечения исполнения налоговой обязанности [Текст] / Т. А. Белова // Налоги. – 2014. – № 2. – С. 10–11 (0,3 п.л.).

Статьи в иных научных изданиях

4. *Белова, Т. А.* Правовые основы ответственности налоговых агентов [Текст] / Т. А. Белова // Актуальные проблемы реформирования современного законодательства Российской Федерации : сб. тез. докл. (по матер. всерос. ежегод. науч. студ. конф., Саратов, 16 апреля 2010 г.) / [редкол. : О. Ю. Рыбаков (отв. ред.) и др.]. – Саратов : Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2010. – С. 392–394 (0,2 п.л.).

5. *Белова, Т. А.* Понятие и роль налоговой амнистии в системе налогового права Российской Федерации [Текст] / Т. А. Белова // Право и его реализация в XXI веке : сб. науч. тр. (по матер. междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 80-летию СГЮА, Саратов, 29–30 сентября 2011 г.) : в 2 ч. / под общ. ред. С. Н. Туманова. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2011. – Ч. 2. – С. 12 (0,25 п.л.).

6. *Белова, Т. А.* Развитие налоговой амнистии в условиях глобализации [Текст] / Т. А. Белова // Модернизация экономики России в контексте глобализации : матер. междунар. науч.-практ. конф. (24–25 января 2012 г.) / отв. ред. О. Ю. Соколова. – Саратов : КУБиК, 2012. – С. 261–264 (0,4 п.л.).

7. *Белова, Т. А.* Понятие, признаки и содержание института налоговой амнистии [Текст] / Т. А. Белова // Юридическая наука и правоприменение (V Саратовские правовые чтения) : сб. тез. докл. всерос. науч.-практ. конф. (г. Саратов, 1–2 июня 2012 г.) / [редкол. : О. Ю. Рыбаков (отв. ред.) и др.]. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2012. – С. 195 (0,3 п.л.).

8. *Белова, Т. А.* Правовое регулирование налоговой амнистии в Российской Федерации [Текст] / Т. А. Белова // Право: история, теория, практика : матер. II междунар. науч. конф. (г. Санкт-Петербург, 20 июля 2013 г.). – СПб. : Реноме, 2013. – С. 62–67 (0,47 п.л.).

9. *Белова, Т. А.* Акт налоговой амнистии как форма ее выражения: характерные признаки и особенности [Текст] / Т. А. Белова // Альманах современной науки и образования. – 2013. – № 10 (77). – С. 33–35 (0,5 п.л.).
10. *Белова, Т. А.* Особенности правовой формы выражения акта об объявлении налоговой амнистии [Текст] / Т. А. Белова // Молодой ученый. – 2014. – № 18. – С. 681–683 (0,5 п.л.).
11. *Белова, Т. А.* Перспективы развития института налоговой амнистии в России // Право и общество в условиях глобализации: перспективы развития : сб. науч. тр. (по матер. междунар. науч.-практ. конф. «Реформирование действующего законодательства: экономические, социально-политические и правовые проблемы», Саратов, 12 декабря 2014 г.) / под ред. В. В. Бехер, Н. А. Мошкиной. – Саратов : Изд. центр «Наука», 2014. – С. 207–210 (0,3 п.л.).
12. *Белова, Т. А.* Финансово-правовой статус органов государственной власти как субъектов отношений, возникающих в связи с принятием и реализацией акта об объявлении налоговой амнистии [Текст] / Т. А. Белова // Молодой ученый. – 2015. – № 3 (83). – С. 620–622 (0,5 п.л.).