

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ

КАФЕДРА АДМИНИСТРАТИВНОГО ПРАВА И ПРОЦЕССА

**АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ
АМНИСТИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Выпускная квалификационная работа
обучающегося по направлению подготовки 40.04.01 Юриспруденция,
магистерская программа «Юрист в государственном управлении и
правоохранительной деятельности»
заочной формы обучения, группы 01001567
Якимова Евгения Олеговича

Научный руководитель:
д.и.н., профессор
Богданов Сергей Викторович

Рецензент:
преподаватель кафедры АПД
БелЮИ МВД России
им. И.Д. Путилина,
подполковник полиции
Ченцова М.М.

БЕЛГОРОД 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3
Глава 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ АМНИСТИИ	9
1.1. Понятие налоговой амнистии и ее правовая природа	9
1.2. Институт налоговой амнистии в системе налогового, финансового и административного законодательства	28
ГЛАВА 2. ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ИНСТИТУТА НАЛОГОВОЙ АМНИСТИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	40
2.1. Институт налоговой амнистии: особенности административно-правовой формы выражения	40
2.2. Правовой статус субъектов правоотношений, возникающих при объявлении и реализации налоговой амнистии	68
Заключение	86
Список литературы	94

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы работы. 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.

Сказанное выше 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.

Объектом исследования выступает налоговая амнистия и практика ее применения в Российской Федерации.

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.

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**:

- выявить характерные признаки налоговой амнистии как самостоятельного налогово-правового понятия и сформулировать его определение;
- установить правовую природу института налоговой амнистии;
- определить место института налоговой амнистии в системе налогового и финансового права, а также российского законодательства;
- выявить специфику правовых форм выражения налоговой амнистии;
- раскрыть особенности норм, регулирующих отношения в области налоговой амнистии;

- определить финансово- правовой статус субъектов правоотношений, возникающих на основании акта об объявлении налоговой амнистии.

Методологической основой работы явилось использование комплекса общенаучных и частно-научных 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.

Анализ научной разработанности темы исследования. 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 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.

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;

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.

4. 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.

Практическая значимость исследования заключается в том, что отдельные положения могут быть использованы в учебном процессе подготовки будущих специалистов юридического профиля.

Апробация результатов исследования. Основные результаты настоящего диссертационного исследования получили свою апробацию в 2-х публикациях научных статей, по результатам участия соискателя в 2-х международных научно-практических конференциях, состоявшихся в Москве и Красноярске.

Структура диссертации обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Работа состоит из введения, двух глав, включающих четыре параграфа, заключения, списка использованных источников и научной литературы.

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). Необходимо сразу же оговориться, что термин «амнистия» получил у разных авторов различные определения и трактовки.

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 арудахга, 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 су-

¹ 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.

дом, а также прекращение уголовного преследования, осуществляемое на основании специального акта верховной власти»¹.

Д.Н. Ушаков трактует амнистию как «прощение или смягчение наказания, освобождение от наказания, даруемое верховной властью целым группам преступников»².

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 лиц³.

В.И. Даль определяет амнистию как «общее прощение, помилование виновных, особенно политических, после войны, возмущения и пр.»⁴.

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. Авторов, исследовавших данную проблему, можно разделить условно на три группы.

¹ Современный словарь иностранных слов: около 20 000 слов. 4-е изд., стер. М., 2001. С. 37.

² Толковый словарь русского языка / под ред. Д.Н. Ушакова. М., 2000. С. 15.

³ Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. 2-е изд. М., 2002. С. 23.

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

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 права¹.

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.)². На основании этого, например, И.Г. Баранникова отмечает, что данный институт в первую очередь является конституционно-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 амнистии³.

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 наказания⁴.

Нормативной основой указанной точки зрения являются положения ст. 84 Уголовного кодекса Российской Федерации (с изм. от 8 марта 2015 г.) (далее по тексту – УК РФ), где предусмотрено, что актом об амнистии лица,

¹ 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.

² Российская газета. 1993. 25 декабря; СЗ РФ. 2014. № 31, ст. 4398.

³ Баранникова И.Г. Институт амнистии в России: конституционно-правовые начала: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Владикавказ, 2010. С. 13.

⁴ 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.

которые совершили преступления, могут быть освобождены от уголовной ответственности, лица, осужденные за совершение преступлений – от наказания, а с лиц, отбывших наказание, может быть снята судимость¹.

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 законодательства².

22 мая 2015 года Государственная Дума России приняла закон «о добровольной регистрации активов и счетов (вкладов) физическими лицами» (далее - Закон об амнистии капитала) в последнем, третьем чтении.

Закон разрешает всем добровольцам легализовать свои активы за рубежом путем подачи специальной налоговой декларации. Налоговая декларация может включать информацию об активах (недвижимость, транспортные средства, ценные бумаги, акции), иностранные контролируемые компании и иностранные счета декларирующих лиц. Активы могут быть зарегистрированы как декларируемому, так и третьим лицам.

¹ СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954; Российская газета. 2015. 11 марта.

² Комарицкий С.И. Амнистия в советском праве и ее эффективность: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1980. С. 12; Марогулова 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: правовая природа и проблемы применения в современной России // Уголовно-исполнительная система: право, экономика, управление. 2012. № 3. С. 23.

После регистрации активы не облагаются налогом. Закон также обещает заявителям налоговую конфиденциальность, а также освобождение от уголовной, налоговой и таможенной ответственности. После длительных обсуждений список соответствующих уголовных преступлений был снижен:

- обход обязательства по возврату иностранных и российских средств платежа из-за границы;
- обход обязательства по уплате таможенных пошлин;
- уклонение от уплаты налогов;
- нарушение обязанностей налоговыми агентами;
- Скрытие денег и активов, с которых должен быть уплачен налог.

Амнистия включает нарушения закона, совершенные до 1 января 2015 года. Освобождение распространяется не только на владельцев, но и на управление или управление соответствующими компаниями.

Однако закон не предусматривает автоматического освобождения лиц, против которых возбуждено уголовное дело до подачи налоговой декларации. Однако Уголовно-процессуальный кодекс вводит стандарт, согласно которому следователь имеет право прекратить разбирательство с согласия начальника следственного отдела. Если начальник не согласен с расследованием, файл будет отправлен Генеральному прокурору и Российскому экономическому омбудсмену для рассмотрения.

Закон является основой почти всех правовых отношений, существующих сегодня. Однако, если учесть именно Российскую Федерацию, в нашей стране институт государственного управления подчинен нормам единого документа, Основного закона - Конституции. Эта схема характеризуется высшей юридической силой и наличием стандартов, которые укрепили бы характеристики деятельности высших органов государственной власти, территориальной структуры страны и т.д.

Таким образом, Конституция является основой правовой системы, и все это возникает в области российских отношений. Основным законом Российской Федерации в форме письма и специальной процедуры для изменения не позволяет различным фракциям «стимулировать» нормативный акт. Существование и влияние Конституции являются основой демократии в стране.

Конституционные положения в законе устроены особым образом. Это позволяет максимально эффективно использовать их в процессе регулирования определенных отношений. Современная российская Конституция имеет два раздела. Ключевые стандарты показаны в первом. В этой части Конституции фиксированное положение государственного устройства. Самое важное - искусство. 15 Основного закона. Он обладает своими характеристиками и оказывает значительное влияние на правовую систему Российской Федерации.

Многие положения Основного закона оказывают серьезное влияние на положение дел в России. В этом случае статья 15 Конституции Российской Федерации устанавливает правовой статус ключевых регулирующих полномочий и их специфику. Структура этого стандарта состоит из четырех частей. Первые два напрямую связаны с правовым статусом конституции. Третья и четвертая части объясняют различные аспекты правовой системы государства. Полностью понять подобные положения. 15 Конституции Российской Федерации, необходимо рассмотреть все ее части по отдельности. Это даст возможность понять специфику Основного закона и роль, которую он играет в России сегодня.

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.

Российская судебная система федеральных судов (Конституционный суд Российской Федерации, Судебные суды юрисдикции и государственных арбитражных судов (судов) и судов субъектов Российской Федерации).

Конституционный суд Российской Федерации в целом решает вопросы, связанные с соблюдением конституции федеральных и некоторые региональные законы и правила компетенция федеральных властей.

Конституционные суды субъектов соблюдение законов субъекта, положений его государства и муниципальные власти с конституцией субъекта.

Споры, связанные с предпринимательской деятельностью, споры с участием юридических лиц и предприниматели, работающие самостоятельно, а также случаи банкротства, заслушивается в государственных арбитражных (коммерческих) судах. Другие споры под юрисдикцией судов общей юрисдикции и магистратов.

Процедура разрешения споров в судах общей юрисдикции регулируется Гражданским процессуальным кодексом Российской Федерации. Большинство заявлений, подлежащих общей юрисдикции, например, судьей или районным судом, Гражданским кодексом.

¹ 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).

Процедура четко предусматривает, что конкретные типы претензий должны быть услышаны в первой инстанции федеральной юрисдикцией юридическими лицами и Верховным судом Российской Федерации.

Конкретный суд, разрешающий споры на каждом уровне, зависит от по категории дела, а уровни для обзора доступны для каждый последующего пересмотра. Возможно, как только предыдущий более низкий уровень обзора будет принят. Судебные суды могут быть добавлены в течение одного месяца после их выпуск. Новые доказательства принимаются только в том случае, когда сторона преуспевает доказывая, что он не смог представить такие доказательства в суд первой инстанции для причины вне его контроля и суд действительный. Постановления апелляционного суда вступают в силу немедленно после принятия.

Решения апелляционного суда (и решения суда первой инстанции) могут быть дальнейшие апелляции в кассационном суде в течение шести месяцев становится эффективным. Как правило, рассмотрение кассационной жалобой суда возможно только после рассмотрения апелляционным судом. Решения суда могут быть обжалованы в кассационном суде, только если апелляция была оставлена неслыханной за несоблюдение крайнего срока подачи и крайнего срока который не восстанавливается.

Кассационный обзор - двухуровневый процесс. После подачи кассационной жалобы рассматривается соответствующим судьей апелляционного суда имеющих право устанавливать, имеются основания для проведения кассационный обзор. Если установлены основания для поиска, кассационная жалоба передается на рассмотрение в кассационную инстанцию. В противном случае судья выносит постановление об отказе в передаче кассационной жалобы к рассмотрению.

Кассационная жалоба может быть отменена или изменена в решениях суда только когда он находит существенные нарушения материального или процессуального права правила, которые повлияли на исход дела.

Решения кассационной инстанции вступают в силу немедленно после принятия и может быть обжалован в кассационной жалобе еще раз (в более высоком отделе кассационной инстанции). Таким образом, существует два уровня кассационной проверки в рамках судебной системы общей юрисдикции. Наконец, некоторые судебные акты могут быть обжалованы (в течение трех месяцев вступают в силу) в Президиуме Верховного Суда Российской Федерации.

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. 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 посред-

ством 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.

Закон о налоговой амнистии был музыкой в ушах российской экономики. Предлагая резидентам возможность раскрывать информацию об оффшорных активах без юридических последствий, Россия надеялась увеличить свои налоговые поступления и улучшить соответствие между российскими налогоплательщиками - аналогично другим юрисдикциям, которые начали налоговые амнистии, такие как Бразилия. Сдерживая отток капитала из России, дополнительный доход будет использоваться для развития страны. Несмотря на заметный приток активов, возвращенных в Россию из некоторых стран в 2015 году (5,2 млрд. Долл. США с Багамских островов и 1,9 млрд. Долл. США с Бермудских островов), закон о налоговой амнистии не полностью соответствовал плану.

Амнистия не требовала репатриации всех активов в Россию, и, на самом деле, 2016 Global Wealth Managers Survey показывает, что еще 45% среднего российского портфеля HNW находится за рубежом. Что еще более важно, это объясняется тем, что инвесторы хотят более широкий спектр инвестиций и географическую диверсификацию. Вместе эти драйверы составляют 66,1% оффшорных инвестиций в HNW. Налоговая эффективность не является ключевым фактором среди российских инвесторов HNW, на которые ссылаются менее 8% физических лиц, поскольку налоговые ставки в стране относительно низки. Предполагая, что российские сотрудники HNW используют оффшорные центры бронирования для снижения своих налоговых счетов, российские власти ограничили закон об амнистии неудачей.

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

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.

Закон об амнистии также подтвердил, что информация, предоставляемая налоговым органам, защищена кодом налоговой тайны. Однако анонимность вызывает озабоченность у российских миллионеров: наши беседы с управляющими активами показывают, что многие инвесторы HNW не доверяют российскому правительству обрабатывать конфиденциальную информацию. С личными сведениями, раскрытыми в налоговые органы, конфиденциальность скомпрометирована без гарантии того, что информация не будет использована для открытия уголовного (или любого другого) расследования в будущем.

Забегая вперед, инвестиционные предпочтения российских инвесторов HNW вряд ли изменятся. Лица будут продолжать работать с консультантами, которые могут удовлетворить их потребности и предлагают наилучшие варианты дальнейшего роста своих инвестиционных портфелей. Это включает определение наилучших возможностей географической диверсификации, а также установление правильного баланса между распределением на суше и на море.

Не понимая ключевых факторов, влияющих на размещение оффшорных активов и инвестиционных предпочтений, налоговая амнистия встретила небольшой успех. И отсутствие доверия между государством и

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

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

лицами, занимающимися HNW, еще больше удержало отчетность и репатриацию богатства. Правительства, которые поощряют жителей сообщать о своем богатстве, могут учиться на ошибках России. Самым ценным уроком является важность понимания целевой аудитории, чтобы разработать программу раскрытия информации, которая поощряет участие. Правительствам следует изучить способы работы с управляющими активами, чтобы правильно понимать отношение и предпочтения инвесторов HNW.

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».

Государственная Дума рассмотрит законопроект, требующий предоставления трехуровневой трансфертной ценовой документации.

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

В законопроекте говорится, что организации, входящие в МНК, должны предоставлять трехуровневую отчетность налоговым органам (отчеты по странам (CbC), глобальная и национальная документация). Налоговые органы автоматически обмениваются отчетами CbC таких МНС, чтобы предотвратить злоупотребления налоговым кодексом. Следует отметить, что налоговые органы уже могут обмениваться информацией по вопросам трансфертного ценообразования в соответствии с действующими ДДТ и в соответствии с Конвенцией ОЭСР о взаимной административной помощи в налоговых вопросах.

Для целей законопроекта МНК определяется как группа организаций (иностранные структуры без отдельного юридического лица), связанные с владением и / или контролем, для которых подготовлена консолидированная финансовая отчетность, и по крайней мере одна компания является российской налоговой резидент или иностранная компания, подлежащая налогообложению в России в связи с включением ее постоянного представительства в Россию.

В ходе публичного обсуждения и рассмотрения его российским правительством законопроект подлежал пересмотру. Таким образом, законопроект, доступный на веб-сайте Государственной Думы, также отличается от версии, ранее опубликованной на федеральном портале проектов законов и правил. Также налоговая ответственность в теории финансового права рассматривается в качестве самостоятельного вида ответственности наряду с финансовой, административной, уголовной, гражданско-правовой¹.

¹ Гогин А.А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Самара, 2002. С. 37; Брызгалин А.В. Налоговая ответственность. Штрафы, пени, взыскания. М., 1997. С. 242–243.

Например, по мнению А.А. Гоги́на, налоговая ответственность - самостоятельный вид юридической ответственности, содержащий в себе позитивный и негативный аспекты¹.

Самостоятельность налоговой ответственности относительно финансово-правовой обосновывается осуществляемыми ею функциями - карательной и восстановительной. В последнее время наблюдается тенденция к определению налоговой ответственности как разновидности финансово-правовой ответственности².

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.

¹ См.: Гогин А.А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. С. 37.

² См.: Смирнов А.В. Финансовые санкции за нарушения налогового законодательства. М., 1998. С. 3; Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник. 3-е изд., перераб. 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.

Главное отличие налоговой от административной ответственности за совершение правонарушений в сфере налогов и сборов заключается в том, кто является их субъектом.

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.

Федеральная налоговая служба России (ФНС) и Следственный комитет России подготовили руководящие принципы для территориальных налоговых и следственных органов по выявлению преднамеренных действий, совершаемых налогоплательщиками.

В документе приведены примеры доказательств того, что налогоплательщик намеренно недоплатил налоги. Мы рекомендуем просмотреть эти примеры. После такой публикации вероятность взимания штрафов по двойной ставке (40% от недоплаченной суммы налога, как это предусмотрено статьей 122.3 НК РФ) может увеличиться. В то же время налогоплательщики, на которые были начислены такие штрафы, могут ссылаться на руководящие принципы, если их положение отличается от тех, которые описаны в документе.

В руководящих принципах также содержатся конкретные рекомендации для налоговых органов о порядке проведения контрольных мероприятий (экзамены [интервью] / последующие экзамены [последующие интервью], изъятия документов, открытия документов [в том числе те, которые налогоплательщики не обязаны поддерживать]). Кроме того, в руководящих принципах перечислены конкретные вопросы, которые должны быть уточнены сотрудниками и главным исполнительным директором проверяемого предприятия в отношении процесса его отбора контрагентов,

процедур заключения контрактов и систем учета запасов. Таким образом, основным критерием отличия налоговых преступлений от правонарушений других видов заключается в повышенной общественной 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 выше 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-правовые 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 правосстановительной соответственно) является ошибочным, так как налоговая ответственность выполняет карательную функцию в форме санкций, а восстановительную – погашением налоговой задолженности посредством взыскания недоимки и пени. Поэтому налоговая ответственность

обусловлена финансово-правовой сущностью и не может рассматриваться отдельно от нее¹.

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

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

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 содержанием 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 государства, и имеют стоимостные параметры, в связи с чем можно констатировать финансово-правовую сущность данного правового явления².

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 методах, под которыми понимают конкретные приемы и способы, с

¹ См.: Финансовое право: учебно-методическое пособие / отв. ред. Н.И. Химичева. С. 254

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

³ Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. С. 90.

помощью которых осуществляется формирование, распределение и использование денежных фондов.

Обязательным признаком налоговой амнистии является направленность на привлечение дополнительных денежных средств, поскольку реализация права на налоговую амнистию предопределяет необходимость исполнения налоговой обязанности¹.

Кроме того, данное мероприятие государство 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)².

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 та-

¹ См.: Лисицын Д.А. Финансовая деятельность государства: содержание, методы осуществления: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2004. С. 18.

² См.: Соколова Э.Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М., 2009. С. 38

кого 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 содержанием¹.

Исходя из функционального назначения и сущности налоговой амнистии, сочетающей в себе как признаки добровольного, так и принудительного характера, видится правильным 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,

¹ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. С. 91.

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 не 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 институт. 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.

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

В теории права система права понимается как объективно складывающаяся организация реально существующих и развивающихся общественных отношений. Благодаря системе права познается его внутренняя структура, состоящая из отдельных подразделений, среди которых выделяют норму права, институт права, субинститут права, отрасль права и подотрасль права. 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 регулировании.

Обособленный комплекс норм права, регулирующих вид однородных общественных отношений с помощью специфического метода правового регулирования, составляет институт права. В рамках более сложных институтов выделяют субинституты, под которыми понимают группу норм, выражающих специфику правового регулирования отдельных видов общественных отношений. Отрасль права представляет собой обособив-

шуюся группу однородных норм права, регулирующих определенную сферу общественных отношений. Наиболее крупные отрасли права включают в себя подотрасли - обособленные группы норм, регулирующие отдельные области общественных отношений¹.

По устоявшейся точке зрения налоговое право является подотраслью финансового права. 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 правонарушения.

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 права².

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 отношения.

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.

В этом году Министерство финансов России подготовит единый документ с изложением основных приоритетов российской бюджетной, налоговой и таможенной политики на 2018-2020 годы. Проект документа имеется на веб-сайте Комитета Государственной Думы по бюджету и налогообложению. Как и ожидалось, он будет представлен в Государственную Думу этой осенью.

В документе содержатся некоторые важные предложения, в том числе:

1) уменьшение социальных взносов и увеличение НДС (обсуждаемый «маневр 22/22», хотя в проекте документа не указаны какие-либо конкретные ставки);

2) введение инвестиционного налогового вычета (налогоплательщики применяли бы его по своему усмотрению вместо существующего правила амортизации);

3) введение нового налога на дополнительный доход для пилотных проектов нефтедобывающих компаний вместо налога на добычу полезных ископаемых (MRET) и экспортных пошлин (эта мера призвана переложить основное налоговое бремя на более поздние периоды развития нефтяных месторождений).

В проекте документа не упоминается введение прогрессивной шкалы подоходного налога с населения. 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 законодательством¹.

¹ См.: Барзилов Д.С. Дозволение как способ правового регулирования налогового администрирования в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 17.

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 (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.

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.

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.

12 июля 2017 года Президиум Верховного Суда Российской Федерации одобрил обзор судебной практики урегулирования споров, связанных с защитой иностранных инвесторов (далее «Обзор»). Как указано в документе, Обзор обеспечивает единообразный подход к разрешению споров, связанных с законом об иностранных инвестициях, в частности в отношении защиты прав иностранных инвесторов.

В этом отчете приводится краткое описание подхода суда к наиболее важным вопросам, связанным с удержанием налога в России, а также некоторыми аспектами таможенного законодательства. Мы рекомендуем, чтобы налоговые агенты и иностранные инвесторы соблюдали указанные положения при формулировании позиции по налоговым вопросам и оценке рисков. 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 нормы¹.

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

¹ См.: Винницкий Д.В. Основные проблемы теории современного российского налогового права. Екатеринбург, 2003. С. 232.

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.

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 Федерации.

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 санкций.

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 права¹.

Законопроект, вносящий некоторые признаки недобросовестности в Налоговый кодекс России («РНК»), прошел третье чтение в Государственной Думе. Законодатели значительно пересмотрели формулировку документа, принятого в первом чтении два года назад. Они подчеркивают, что РНК будет предусматривать презумпцию добросовестности со стороны

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

налогоплательщиков, а налоговый орган несет бремя доказывания в отношении недобросовестности.

Недавно опубликованный законопроект включает поправки в Налоговый кодекс Российской Федерации о предварительных ценовых соглашениях («АПА») и другие вопросы трансфертного ценообразования. Законопроект вводит процедуры заключения соглашений о трансграничных сделках и вносит поправки в общие положения о создании АПИ, в частности, о сделках, совершаемых в России. Общественное обсуждение законопроекта продлится до 5 июля 2017 года. Ожидается, что новые и измененные положения вступят в силу в январе 2018 года.

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.

Законопроект, предлагающий юридическую амнистию россиянам, которые охотно объявляют свои иностранные активы, проплыл через нижнюю палату парламента России, заставив компании и отдельных лиц встать на один из важнейших вопросов: объявить или не объявить?

Согласно законодательству, известному как «законопроект об амнистии капитала», предприятия и граждане, которые объявляют свои иностранные активы российским налоговым органам с 1 июля по 31 декабря этого года, получают бесплатный пропуск по целому ряду уголовных, административных и налоговых нарушений они могут быть совершены в отношении этих активов.

Общий объем активов, на который это коснется, огромен: аналитики сообщили «The Moscow Times», что большинство крупных и средних предприятий в России имеют оффшорные бизнес-структуры. Законопроект прошел в пятницу в третьем и последнем чтении в Государственной Думе, и 344 депутата голосуют за и 81 против, сообщает РИА «Новости». Теперь нужно только одобрение верхней палаты парламента и подписи президента Владимира Путина для вступления в законную силу. Инициативу возглавил Путин, который впервые озвучил идею «амнистии капитала» во время своего ежегодного обращения в Федеральное собрание в декабре прошлого года. Одним из столпов третьего президентского срока Путина является кампания по репатриации капитала, который вылетел из России за последние десятилетия, чему способствовали усилия предприятий по уклонению от налогов и во многих случаях защищали их активы от угрозы враждебных поглощений или ассигнования властями. 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 обозначая ими такую специфику, как регулирование общественных отношений одновременно нормами нескольких отраслей законодательства¹.

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) признаками. 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 целом².

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.

Однако законопроект значительно изменился, поскольку он был впервые предложен. Ранние схемы предложили бы полную амнистию за все нарушения, но позже стало ясно, что такой закон может нарушать международное законодательство в области борьбы с отмыванием денег.

¹ 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.

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

³ Алексеев С.С. Теория права. М., 1995. С. 188.

⁴ Киримова Е.А. Правовой институт: Теоретико-правовое исследование: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 44–45.

В своей окончательной версии закон не предусматривает защиту от уголовного преследования за мошенничество, отмывание денег или другие финансовые преступления.

Некоторые аналитики опасаются, что стимулы к сохранению активов из-за взглядов налоговых органов слишком заманчивы - и наказание за то, что они не слишком слабые, чтобы сделать законопроект эффективным. 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 предписаний¹.

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,

¹ См.: 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.

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 21 октября 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.

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.) (далее по тексту - ГПК РФ) и Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (с изм. от 8 марта 2015 г.) (далее по тексту – АПК РФ).

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

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

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.

Наш анализ последних правил и других изменений в российском налоговом и законодательстве.

Налоговое предупреждение, 8 июля 2015 г. - Концепция выгодоприобретателя - События в арбитражном суде. Tax Alert, 6 июля 2015 г. - Ограничения на иностранное программное обеспечение для государственных закупок.

Налоговое предупреждение, 3 июля 2015 г. - Значительные изменения в налоговом режиме на Кипре. Tax Alert, 1 июля 2015 г. - Подход, применяемый судами в применении концепции зависимого агента, создает дополнительные риски для плательщиков роялти. Налоговое предупреждение, 15 июня 2015 г. - Проект основных направлений налоговой политики был утвержден Правительством Российской Федерации. Налоговое предупреждение, 8 июня 2015 года - Представление законопроекта о неоправданной налоговой льготе, принятой Государственной Думой в первом чтении. Налоговое предупреждение, 8 июня 2015 г. - Представление отчетов о деятельности по счетам физических лиц. Бюджет России, май 2015 г.

Новые правила согласования налоговых платежей с 1 июля 2015 года: в некоторых случаях могут потребоваться срочные действия. Поправки к Правилам ХФУ, утвержденные Советом Федерации. Утверждены Стандартные формы документов, регулирующих проведение налогового мониторинга. Ожидаемые поправки к Правилам тонкой капитализации. Применение необоснованной концепции налоговых льгот для финансовой поддержки со стороны акционеров. Налоговый учет основных средств в

группах 1 и 2 для целей налогообложения активов. Вычет НДС на основе единого счета-фактуры НДС в несколько налоговых периодов за три года после поступления в учетные записи. Обзор инициатив по налоговой амнистии и проект поправок к Налоговому кодексу.

Россия и Бельгия подписали новый договор об избежании двойного налогообложения. Налоговое предупреждение, 29 мая 2015 г. - Утверждены Стандартные формы документов, регулирующих проведение налогового мониторинга. Legal Alert, 27 мая 2015 г. - Изменения в законодательстве о обязательствах. Налоговое предупреждение, 22 мая 2015 г. - Поправки к ХФУ и налоговой резиденции, принятые Государственной Думой в третьем чтении. Tax Alert, 21 мая 2015 г. - Обзор инициатив налоговой амнистии и проектов поправок к Налоговому кодексу.

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 законодательства. Соответственно, налоговая амнистия как институт науки налогового права - это целостная система научных концепций, представлений, позиций 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 дисциплина, изучающая совокупность наиболее тщательно апробированных научно-теоретических знаний в налоговой сфере. Однако самостоятельность учебной дисциплины не дает основания для признания налогового права самостоятельной отраслью права.

ГЛАВА 2

ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ИНСТИТУТА НАЛОГОВОЙ АМНИСТИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Институт налоговой амнистии: особенности административно- 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.

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.

Правовой обычай представляет собой исторически сложившееся обычное правило поведения, которое в результате многократного и длительного применения стало привычным¹. Под юридическим прецедентом понимается имеющее силу нормы права решение государственного органа по конкретному юридическому делу, которым руководствуются при разрешении схожих дел². Нормативный договор определяется как соглашение между правотворческими субъектами, заключаемое по вопросам, представляющим их общий интерес³.

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

¹ См.: Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. Саратов, 2005. С. 190.

² См.: Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. С. 140.

³ См.: Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебник. Саратов, 2011. С. 272.

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: нормативноправовые 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:

- исходит от государства, поскольку является результатом правотворческой деятельности компетентных государственных органов;
- 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;
- имеет строго определенную форму, определенные реквизиты и символы;
- существует юридически урегулированный процедурно-- процессуальный порядок его принятия;
- его реализация обеспечивается комплексом мер государственного воздействия³.

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.

³ 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).

Акты толкования направлены на конкретизацию и разъяснение действующего права для более эффективной и правильной его реализации¹.

Министерство финансов решило предоставить 2-летнюю амнистию для оффшорных компаний, у которых есть российские владельцы, если они переведут свои активы в Россию. Законопроект, составленный в Министерстве финансов, является частью крупномасштабной программы деоффшоризации.

Согласно законопроекту, разработанному Министерством финансов совместно с Министерством экономического развития, штрафы и штрафы за уклонение от уплаты налогов будут применяться к оффшорным компаниям российских владельцев только с 2017 года.

Аналитик инвестиционного холдинга FINAM Антон Сороко описывает это предложение как сбалансированное. Во-первых, у владельцев оффшорных компаний есть стимул для перевода своих активов в Россию до того, как они станут объектом налогообложения, а затем штрафы. Во-вторых, бюджет должен получать дополнительные доходы, так как маловероятно, что большинству компаний удастся изменить юрисдикцию до конца текущего года. 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 действие².

Налоговая амнистия как государственное мероприятие включает в себя две стадии: объявление амнистии и ее реализацию. Объявление амнистии

¹ См.: Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. С. 252.

² Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. С. 253.

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).

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.

«Главная цель усилий правительства заключается в сокращении доли теневой экономики России и возвращении капитала, который ранее был выведен из страны», - говорит Сороко.

Кампания против оффшорных компаний началась в России после того, как президент Владимир Путин в своем ежегодном обращении к Федеральному собранию (российский эквивалент адреса государства Союза в

США) в декабре 2013 года призвал предприятия вернуться в российскую юрисдикцию.

В марте 2014 года Министерство финансов разработало проект закона об контролируемых иностранных компаниях. Согласно этому законопроекту, все физические и юридические лица, контролирующие 10 и более процентов в оффшорных компаниях, должны были заплатить 20-процентный налог на прибыль в российский бюджет. Кроме того, ожидается, что все владельцы не менее 1 процента в капитале оффшорных компаний сообщают о своих пакетах акций в налоговых органах.

Однако законопроект подвергся серьезной критике со стороны крупных компаний, которые используют оффшорные компании, среди прочего, для привлечения внешних займов. В результате законопроект был пересмотрен: теперь он охватывает только тех, кто владеет контрольным пакетом акций в оффшорной компании и предусматривает временную амнистию.

По словам Марка Ровинского, заместителя начальника налоговой практики в юридической фирме «Егоров», «Пугинский», «Афанасьев и партнеры», многие российские компании активно используют оффшорные компании, в том числе для целей налогообложения. Основная трудность возникает, когда государство не может установить, к кому принадлежит компания, зарегистрированная на море, и которая контролирует стратегический актив.

Например, в конце июня 2014 года главный железнодорожный оператор России, компания «Российские железные дороги», провел открытый тендер на выбор подрядчика по модернизации нескольких участков Байкало-Амурской и Транссибирской железных дорог, которые вместе проходят по всей стране, связывая Европу с Азией. 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 предписаний для разрешения сложившейся ситуации самим правоприменителем. Такое явление в теории права обозначается термином «поднормативное регулирование общественных отношений»².

Созданный в результате указанного регулирования акт является правовым и содержит основанные на нормах права юридические правила,

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

² Медная Ю.В. Поднормативное правовое регулирование общественных отношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2008. С. 8.

осуществляющие регулятивную функцию посредством конкретизации и детализации абстрактных норм права, восполнения пробелов в праве¹.

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 дел.

Контракт на сумму 43,7 млрд. рублей (1,3 млрд. Долларов США) поступило в компанию «Бамстроймаханизация», которая накануне тендера продала 86,5% своих акций кипрской оффшорной компании Sterema Limited и компании Heerden Holdings Ltd. от британцев Виргинские острова. Владение этими оффшорными компаниями неясно.

Еще более яркий пример той же проблемы относится к началу 2011 года. В рамках расследования теракта-самоубийства в московском аэропорту Домодедово, в котором погибло 37 человек, федеральные власти не смогли установить личность владельца аэропорта. Оказалось, что один из крупнейших аэропортов России контролируется оффшорной компанией «DME Airport Limited». Во время допроса Валерий Коган, который считался

¹ Сирота Е.Г. Акты поднормативного регулирования корпоративных отношений в хозяйственных обществах: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2004. С. 7.

совладельцем аэропорта, отказался даже назвать свое имя, сославшись на статью 51 Конституции России, гарантирующую право на самообвинение (подобно Пятой поправке к Конституции США). Марк Ровинский отмечает, что новые российские правила в отношении оффшорных компаний во многом основаны на международном опыте, в том числе в США, Великобритании, Германии и других развитых налоговых юрисдикциях.

«Необходимость введения этих правил в США возникла после Второй мировой войны, когда высокие налоговые ставки внутри страны спровоцировали бегство капитала в другие юрисдикции. В 1962 году было введено понятие контролируемой иностранной корпорации (CFC), что означает любые иностранные Компания, более 50 процентов капитала которой контролировалось физическими или юридическими лицами США », - объясняет Ровинский. 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 и иными актами налоговых органов по вопросам применения акта налоговой амнистии и его толкования, то есть механизм проведения налоговой амни-

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».

стии 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 фактически 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.

Общенациональная деофшоризация идет полным ходом - законы об контролируемых иностранных компаниях («ХФУ») были приняты и в них быстро вносятся поправки. Законы, регулирующие представление доходов и имущества отдельными лицами (юридическими лицами), меняются, в соответствии с законом о борьбе с отмыванием денег и банковской деятельностью. Предстоящий автоматический обмен налоговой информацией с другими странами только усиливает понимание бизнес-сообщества, что старые правила вскоре станут излишними.

Все это происходит в разгар внешней политики, экономический кризис и многократные режимы санкций, введенные иностранными государствами в отношении России.

В нынешних условиях налоговая амнистия представляется разумным инструментом и, основываясь на буквальном толковании закона, должна

позволить бизнесу «раскрывать активы, которые ранее существовали в «серой зоне», без каких-либо существенных потерь. Помимо очевидного преимущества, заключаемого в том, что декларация активов будет устранять любое связанное с ней обязательство, предполагается (хотя и не выражено государством), что такие активы будут лучше защищены, чем нераскрытые активы, хранящиеся в странах, которые в одно мгновение выросли недружелюбно.

Примечательно, что закон не связывает предоставление гарантий с фактическим возвратом активов на территорию России (за исключением случаев, когда такие активы находятся в государственном списке FATF или в государстве, которое не занимается обменом налоговой информацией с Российской Федерацией). Кроме того, операции, связанные с переносом активов от номинальных держателей к фактическим владельцам, не облагаются налогом.

Закон имеет ряд положительных моментов, таких как: (i) освобождение от уголовной ответственности за преступления в связи с репатриацией иностранной валюты, таможенными и налоговыми вопросами наряду с освобождением от административной и налоговой ответственности; и (ii) запрет на использование раскрываемой информации для инициирования уголовного, административного и / или налогового разбирательства в отношении широкой общественности (если декларант не желает предоставлять такую информацию в качестве доказательств). На основе анализа общих признаков юридических норм¹ можно выделить следующие признаки налогово-правовой нормы:

- представляют собой правила поведения, гарантированные государством, то есть выражают государственную волю;

¹ Марченко М.Н. Теория государства и права: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 569.

- возлагают юридические обязанности на участников отношений, предоставляют им субъективные права;
- рассчитаны на многократное применение;
- носят общеобязательный характер;
- обладают формальной определенностью;
- в случае их неисполнения обеспечиваются возможностью применения государством мер принудительного характера.

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

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

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

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

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

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 постановления.

Однако в литературе обосновывается позиция о необходимости выражения акта об объявлении амнистии в форме закона. При разрешении вопроса о виде акта об 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-Ш 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 законов², 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.

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

² 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.

Объявление налоговой амнистии предполагает предоставление налогоплательщикам права добровольно исполнить уже установленную обязанность по уплате налога, однако, невыполненную в предусмотренном законодательством порядке.

Согласно положению ст. 104 Конституции РФ, в Государственную 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.

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).

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» в Государственную Думу Федерального Собрания РФ по вопросам о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты вносятся законопроекты¹.

В то же время ограничительная или формальная интерпретация этого закона правоохранительными органами может подрывать все его преимущества.

Деловое сообщество сохраняет определенную степень скептицизма (порой понятно) о перспективах открытого взаимодействия с государством. Более того, реализация закона в будущем касается: (i) информация может быть развернута как неназванный интеллект, а не доказательства, чтобы возбуждать уголовное дело; и (ii) уголовное судопроизводство может быть возбуждено через не связанные с ним положения, такие как мошенничество и некоторые специальные элементы уголовного права. Наконец, когда декларация делается в сценарии совместной собственности, декларант делает де-факто заявление от имени любого совместного владельца. В этом смысле любой непризнающий совместный владелец может быть оставлен в менее выгодном положении, чем декларант.

Механизмы налоговой амнистии не так просты, как только они появляются, и даже сейчас мы можем предсказать «чувствительные точки»,

¹ См.: 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.

которые могут возникнуть при реализации. Поэтому, прежде чем принимать решение о том, следует ли использовать налоговую амнистию, мы должны проанализировать, как может выиграть физическое лицо, и преимущества перевешивают связанные с этим риски.

Тем, кто сомневается, еще раз, привлекая подходящих специалистов, мы рекомендуем проанализировать Закон об налоговой амнистии, чтобы узнать, может ли декларация повлечь дополнительные риски, которые были бы более значительными для декларанта, его или ее партнеров, клиентов и работодателей. Может ли исследование оспаривать элементы предыдущих транзакций? Может ли это привести к подстрекательству к уголовной ответственности по статьям «не освобождаемых»?

В любом случае законодательство, такое как Закон о налоговой амнистии, не является обычным явлением, и поэтому стоит рассмотреть вопрос о том, следует ли его использовать, пока он остается доступным. В качестве альтернативы можно было бы решить не использовать его, но это должно быть обоснованным решением, основанным на всестороннем анализе его рисков и преимуществ. 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 доходов 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 нарушений¹.

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

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

государством и налого-плательщиками по поводу возникших недоимок по налогам¹.

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

¹ Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. С. 196.

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 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.

Амнистия охватывает действия, совершенные до 1 января 2015 года

Гарантии применяются к декларантам и физическим лицам (юридическим лицам), чьи данные указаны в декларации (включая управление компанией), однако другим лицам предоставляется меньше защиты

Гарантии предоставляются в форме освобождения от уголовной, административной и налоговой ответственности в дополнение к конкретным элементам уголовного поведения - репатриации, таможни и налога.

Гарантии предоставляются в пределах имущества, указанного в декларации (ХФУ, счета, операции).

Это заявление не могло служить основанием для проведения налоговой проверки. Информация в декларации представляет собой налоговую тайну и не может использоваться в качестве основания для инициирования или

доказательства в рамках уголовного, административного и / или налогового правонарушения (если декларант не желает использовать такую информацию)

Держатели необъявленных банковских счетов и карточек в иностранных банках (в том числе зарегистрированные на имя компаний, но используемые в личных целях):

- Держатели депозитов в иностранных банках без какого-либо налога на проценты по ним, уплаченные в России
- Операции с ценными бумагами за пределами России
- Поставщики консультационных услуг, чьи сборы выплачиваются через оффшорные компании
- Владельцы зарубежной недвижимости сданы в аренду
- Варианты, структурированные через иностранные компании

6. Каковы основные «скрытые ловушки» амнистии?

Неясно, покрывают ли гарантии акции компании в классических оффшорных компаниях.

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 п.п. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ сроков принятия решения о бесспорном взыскании причитающейся к уплате суммы налога. Таким образом, в случае выявления недоимки по налогу лица, воспользовавшегося правом на налоговую амнистию, налоговый орган обязан принять решение о списании такой недоимки.

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 налого-

вую 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 характера¹.

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

¹ Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. С. 196.

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 проведении налоговой амнистии в 1993 году»), что, безусловно, свидетельствует о материальном их характере.

В зависимости от функций налогового права налогово-правовые нормы делят на регулятивные и охранительные. 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 налого-

вых 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 правонарушения.

Применяя последнее основание классификации относительно норм института налоговой амнистии, следует отметить, что они направлены на регулирование 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 свидетельствует 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.

Правительства всех видов часто обращались к налоговым амнистиям в рамках своих фискальных программ. Амнистия обычно позволяет физическим или юридическим лицам выплачивать ранее неоплаченные налоги, не подвергаясь какому-либо или всем финансовым и уголовным санкциям, которые обычно приводит к открытию уклонения от уплаты налогов. За последние двадцать лет почти сорок государств в Соединенных Штатах Америки приняли какую-то форму налоговой амнистии, иногда более одного раза. Многие другие страны также использовали одну или несколько амнистий. Эти страны включают в себя такие страны во всех частях мира: в Европе (Бельгия, Франция, Ирландия, Италия, Швейцария),

Латинская Америка (Аргентина, Боливия, Бразилия, Венесуэла, Колумбия, Коста-Рика, Гондурас, Мексика, Панама, Перу, Уругвай), Азии (Индия, Малайзия, Пакистан, Шри-Ланка) и Тихоокеанского региона (Австралия, Индонезия, Новая Зеландия, Филиппины). Налоговые амнистии - спорный инструмент дохода. Очевидной целью налоговой амнистии является получение краткосрочных доходов. Это может работать или не работать, и это может привести к ожиданиям будущих амнистий, тем самым снижая соблюдение налогоплательщиков после амнистии. В настоящем документе обсуждаются основные элементы амнистии, оцениваются преимущества и издержки амнистии, рассматриваются опыт стран нескольких «типичных» амнистий и приводятся некоторые выводы и рекомендации.

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 причинами. 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 определяют позиционирование целей налоговой амнистии - предмет стремления государства, достигаемого с помощью данного мероприятия.

До принятия окончательного решения об утверждении амнистии власти должны оценить общий уровень добровольного налогового соблюдения, включая текущее качество налогового принуждения и любые предполагаемые изменения в этом порядке. В частности, при рассмотрении

амнистии правительству следует в первую очередь определить, какие именно проблемы привели налоговую систему к ее нынешнему состоянию. Если эти проблемы не будут устранены, вполне вероятно, что амнистия принесет больше вреда, чем пользы. Налогоплательщики признают, что проблемы налоговой системы не решены и что, поскольку эти проблемы привели к амнистии один раз, они, вероятно, сделают это снова. Например, в России простой факт, что по некоторым оценкам 80% транзакций крупных предприятий происходит через бартерную систему, означает, что наличных денег нет, чтобы платить налоги. Амнистия не решит эту проблему и фактически может увековечить бартерную систему, если ожидания будущих амнистий уменьшат стимулы налогоплательщиков, чтобы отойти от бартера и накопления налоговой задолженности.

После принятия решения об осуществлении налоговой амнистии необходимо указать несколько аспектов амнистии: ее право на участие, ее охват, его стимулы и продолжительность. Приемлемость: амнистия должна указывать, какие налогоплательщики имеют право на участие в амнистии. Стандартная практика позволяет любому налогоплательщику с ранее невыплаченными налогами участвовать, пока налоговые обязательства налогоплательщика не известны налоговой администрации. К этим людям относятся те, кто уже относится к налоговым ролям («filers»), а также к тем, кто не выполняет роли («неспособные»). Обработка этих налогоплательщиков неоплаченными налогами, которые уже находятся под следствием («известные правонарушители» или «дебиторская задолженность»).

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.,

стало стремление «привлечь капитал, который граждане незаконно перевели за рубеж»¹.

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 гарантии².

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

¹ Российская газета. 2005. 26 апреля.

² Николаев И.А. Налоговая амнистия: итоги // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2008. № 3. С. 3.

признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина является обязанностью государства. Правовая политика современного общества основана на принципах равенства всех перед законом и гуманизма.

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 - правовую¹.

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 сборанию 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 должно быть сочетание экономического и правового факторов.

В частности, налоговая амнистия должна быть обусловлена финансовыми планами государства в долгосрочной перспективе и

¹ Лукьянова Т.Г. Финансовая деятельность государства как правовая категория: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 9.

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 поставить 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 об 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,

пользующуюся 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 процесса¹.

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. Formой 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 недо-

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

имок 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. 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;

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):

- правомерное поведение, представляющее собой саморегулирование участниками реализации правовых норм своего поведения;

¹ Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. С. 266

- правомерная деятельность субъектов, осуществляющих индивидуально-правовое регулирование;
- 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 отношения.

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 поведения. 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

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

отношений, возникающих на основании правового акта об объявлении налоговой амнистии.

Некоторые амнистии позволяют налогоплательщикам с известной задолженностью участвовать; других амнистий нет. Обычно допускаются как проживающие, так и недифицированные жители. Подобные комментарии распространяются на предприятия. Обратите внимание, что решения о приемлемости имеют важное значение для оценки истинного влияния амнистии на доходы. Если агентам, уже известным налоговой администрации в качестве правонарушителей, разрешено участвовать, то любые доходы, собранные правительством от этих лиц во время амнистии, скорее всего, будут получены правительством даже без амнистии. Иными словами, доходы, фактически собранные во время амнистии, могут преувеличивать любые дополнительные доходы, полученные в результате амнистии. Отметим также, что эти решения о приемлемости посылают важные сигналы людям об отношении налогового администрирования к уклоняющимся.

Против отдельных лиц или фирм, уже известных как правонарушители для участия, даже после того, как некоторые усилия были предприняты для обнаружения их уклонения, предлагается, что налоговый орган не может считать уклонение от уплаты налогов серьезным преступлением. Влияние этого восприятия на соблюдение налогов почти наверняка отрицательно. Охват: амнистия должна указать, какие налоги включены в амнистию.

Многие амнистии относятся к одному конкретному источнику налогов, например, к индивидуальному подоходному налогу, корпоративному подоходному налогу, налогам с продаж и использования или налогам на имущество. Ограничения по налогу, подлежащему амнистии, также обязательно ограничивают тип налогоплательщика, который может участвовать. Другие амнистии позволяют физическим и юридическим лицам выплачивать задолженность за любой налог, за который они несут

ответственность, или любой налог, администрируемый налоговым органом. В последние годы несколько стран приняли налоговые амнистии в основном для привлечения капитала, который граждане незаконно перевезли за границу. Эти амнистии обычно снижают (или освобождают от) налоги на все ранее незарегистрированные доходы, которые используются для инвестиционных целей (например, закупки нового оборудования или установок, инвестиции в финансовые инструменты).

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 правосубъектность¹.

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

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

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

¹ Евтушенко В.Ф. К вопросу о соотношении категорий «субъект налогового права» и «субъект налогового правоотношения» // Финансовое право. 2005. № 4. С. 14; Бондаренко Т.А. К вопросу об определении содержания понятия «круг лиц налогообложения» // Финансовое право. 2007. № 12. С. 22.

видится совершенно обоснованным предложение А.З. Арсланбековой о необходимости уяснения и законодательного закрепления данных понятий¹.

«Амнистия» означает «прощение», и в амнистии указывается сумма невыплаченных налогов, процентов и штрафов, которые прощает налоговая администрация. Для налоговых амнистий почти универсально отказаться или уменьшить любые гражданские или уголовные санкции за невыплаченные налоги. Тем не менее, обработка как неоплаченных налогов, так и процентов по этим неоплаченным налогам значительно варьируется. Почти все налоговые амнистии требуют от физического или юридического лица всех возвратных налогов. Тем не менее, некоторые амнистии позволяют эти налоги обратно рассчитываться по налоговым ставкам, которые преобладают во время амнистии, а не во время первоначального уклонения от уплаты налогов.

Например, в недавно завершённой амнистии в Индии лица, сообщающие о доходах в рамках амнистии, облагаются максимальной ставкой налога на прибыль в размере 30 процентов, основанной на общем снижении ставок в феврале 1997 года; Эти лица могли бы нести ответственность в размере 97,75 процента, что преобладало в некоторые периоды до принятия амнистии. Интерес к лечению также значительно различается. Большинство американских государственных амнистий не отказываются от накопленных процентов по налогам, объявленным в амнистии; Другие государства отказались или уклонились от этих процентных платежей. Амнистии в других странах также придерживаются обоих подходов.

К субъектам отношений, возникающих на основании правового акта об объявлении налоговой амнистии, относятся государство в лице его

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

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 субъекты¹.

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 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

¹ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2012. С. 77.

неправовая форма финансовой деятельности в виде разъяснения нормативноправового 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 самоуправления¹. Именно они являются носителями прав и обязанностей. Поэтому необходимо рассмотреть вторую группу субъектов.

Название «арбитражный суд» не относится к третейским судам, но происходит из старой советской традиции и споров между государствами. Споры были услышаны до так называемого «государственного арбитража». В СССР предполагалось, что в условиях плановой экономики споров нет может возникнуть между социалистическими предприятиями (поскольку все предприятия имел того же владельца), и любые различия, которые возникли может быть урегулированы посредником - Государственным Арбитражем - который был квази-судебного государственного учреждения.

С тех пор арбитражные суды превратились в самостоятельную отрасль судебной системы, касающейся коммерческих споров. Процедурные правила, применимые к российскому арбитражу, основаны на об общих принципах процессуального права, принятых в континентальных Европа.

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

Традиционно российские арбитражные суды предпочитают письменные документы доказательства, а не проверка свидетелей, экспертов по слушанию или использование аудио или видеозаписей.

Существует также специализированный суд, занимающийся вопросами интеллектуальной собственности споров, которые являются частью системы арбитражных судов России.

Суд по правам интеллектуальной собственности Споры о создании и действии прав интеллектуальной собственности и вызовы нормативных и нерегулируемых актов в интеллектуальном поле свойств. Статьи, выпущенные им в таких случаях, эффективны немедленно и может быть обжалован в Президиуме Суда. Права на интеллектуальную собственность для кассационного обзора. Случаи нарушения прав интеллектуальной собственности рассматриваются судом как суд кассационной инстанции группой судей, а не президиумом суда.

На протяжении многих лет международное налоговое планирование для российских входящих и исходящих инвестиций, а также планирование благосостояния для российских резидентов-резидентов, что довольно просто. Налогообложение и другие вопросы, представляющие интерес для российских налоговых и других заинтересованных органов.

Традиционно российские входящие инвестиции были структурированы как долговое финансирование из оффшорных мест через компании, зарегистрированные в странах договора. 0-5% удержания российского налога (против 20% ставки внутреннего подоходного налога). Таким образом, достаточно хорошо на практике, поскольку налоговые органы не проводили глубокий анализ договорных концепций, а придерживались довольно формального подхода. Хотя концепция тонкой капитализации существовала

в российском налоговом законодательстве в течение длительного времени, двусмысленность положения.

Однако в течение последних нескольких лет входящие инвестиции, включая правила тонкой капитализации и концепцию бенефициарного владельца, являются ключевым критерием для применения ставок выгодных налоговых договоров. Хотя судебная практика по отношению к обоим вопросам противоречит, все более и более делается в пользу налоговых органов. В результате стандартный подход к входящим в Россию инвестициям стал довольно рискованным.

Важно отметить, что иностранную компанию нельзя рассматривать как налоговый резидент России. Иностранная компания облагалась налогом в России. На практике налоговым органам сложно применять эту концепцию. Это еще одна причина, по которой многие оффшорные компании могут быть найдены в любой международной структуре с русским элементом.

Более того, на практике многие структуры, связанные с Россией, могут не иметь какого-либо уровня содержания в своих холдинговых, торговых, финансовых или лицензионных структурах в своей юрисдикции регистрации. Это означает, что эти компании не могут отображать управление, контроль и ежедневные решения. В РФ, вероятно, из-за концепций и инструментов планирования национальных доходов, были довольно сложными, и из-за «традиционного» планирования, основанного на оффшорных юрисдикциях.

Россия уже несколько лет рассматривает вопрос о введении мер по борьбе с морскими отходами. В декабре 2013 года президент России в своем обращении к государству подчеркнул необходимость принятия неотложных мер для «дефолта» экономики. Наконец, ключевое антианалогичное налоговое законодательство (Федеральный закон N 376-ФЗ от 24 ноября 2014 года), который был принят и вступил в силу с 1 января 2015 года. В большинстве «традиционных» структур российские элементы становятся рискованными

или несовместимыми. Важно отметить, что закон не допускает простых решений, которые позволяют клиентам избегать или платить налоги. Ниже мы приводим объяснение основных положений антиоффшорных правил налогообложения по состоянию на сентябрь 2015 года. Однако мы ожидаем, что он может быть реализован.

Новые правила были использованы для оценки иностранных компаний, поскольку они основаны на их эффективном месте управления. Иностранную компанию можно рассматривать как резидента России, если выполнено одно из следующих условий:

Деятельность органа компании часто проводится в России; или в России действуют ключевые исполнительные действия. Существуют также дополнительные критерии, которые следует учитывать, если вышеуказанные условия находятся как в России, так и в любой другой стране. Эти правила оказывают значительное влияние на корпоративные интересы и требуют переоценки и изменения существующих структур управления, а также будущих. Они действуют на исполнительной и повседневной основе. Они не повышают риск подверженности российскому налогу. Есть вопросы, которые неясны, и положение, которое, скорее всего, будет развито в судебных разбирательствах.

Налоговая концепция «фактического права на доход» была реализована и должна использоваться в отношении применения договоров по избеганию двойного налогообложения. Мы хотели бы подчеркнуть, что многие из общих структур налогового планирования, основанные на применении договоров об избежании двойного налогообложения, включая структуры долгового финансирования, в настоящее время находятся под угрозой и требуют реструктуризации. Следует уделять пристальное внимание функциям и профилю риска иностранного лица, претендующего на льготы по договору двойного налогообложения.

Поэтому могут возникнуть практические трудности, а также облагаться налогом в качестве агента по налоговому пребыванию право на доход ». Это требование может быть подтверждением такого права. Налогоплательщики используют международные структуры и ужесточают свои налоги.

Согласно этим правилам, физические лица-резиденты России будут облагаться налогом по нераспределенной прибыли иностранных компаний и иностранных некорпоративных структур. Российские жители хотели бы, чтобы их считали контроль над иностранной компанией.

Таким образом, бенефициары-резиденты-резиденты могут подчиняться новым правилам отчетности ХФУ. Основные риски, связанные с озабоченностью по вопросам ХФУ. Российские налоговые резиденты и Руководство по обходу правил проживания будут рассмотрены в будущем и могут быть оспорены. Правила борьбы с оффшорным рынком подразумевают повышение прозрачности в отношении владения иностранными активами российскими налоговыми резидентами. Правительство России приняло стратегию реструктуризации нового налогового режима. Эта программа открыта только до 31 декабря 2015 г.

8 июня 2015 года президент России подписал закон «О добровольной декларация физическими лицами банковских счетов (депозитов)». Этот закон предусматривает упрощенный механизм для отдельные налогоплательщики в России (декларанты) объявить имущество и счета (депозиты) иностранных банков, которые ранее не были раскрыты и облагаются налогом в России без уплаты налогов и штрафов.

Репатриация активов в Россию не требуется, за исключением случаи, когда движимые активы (включая денежные средства и акции) расположены в оффшорной юрисдикции. Новый закон гарантирует освобождение от уголовной, административной и налоговой ответственность в отношении

приобретения (накопления средств), использования и распоряжения объявленным имуществом для декларантов за периоды до 1 января 2015 года (если только лицо не подвергается судебному преследованию или находится под следствием). Декларант должен подать специальная декларация в российские налоговые органы с 1 июля 2015 г.а и 30 июня 2016 г. Раскрытие средств должно быть очень тщательно запланировано с профессиональным юрисконсультom, чтобы получить право на получение налога.

Амнистия и соответствующие исключения и гарантии. Ожидается, что программа амнистии будет существенно пересмотренный в течение первых месяцев 2016 года, с тем, чтобы увеличить количество декларантов.

Региональные и местные законодательные органы могут, по своему усмотрению, ввести различные налоговые льготы и кредиты в отношении региональных и местные налоги. Региональные налоги в настоящее время включают корпоративную собственность налог, налог на транспорт и налог на азартные игры, налог на имущество физических лиц, земельный налог и торговый сбор. Хотя эти налоги устанавливаются на региональном и местном уровнях, введенные ограничения на их общие ставки. Торговый сбор был принят с 1 июля 2015 г. только в городах федерального значения (Москва, Санкт-Петербург и Севастополь). Все остальные муниципалитеты расположенных в других регионах России, может вводить только торговый сбор после принятия соответствующего федерального закона.

По закону города Москвы 62 от 17 декабря 2014 г. «О торговые сборы», торгующие на территории города Москвы (например, через объекты фиксированных розничных сетей с или без торговых площадей или через торговлю розничной торговлей) подлежат оплате торгового сбора. По состоянию на 1 января 2016 года в Севастополе и Санкт-Петербурге Петербурге торговля не была введена.

Новый закон о налогообложении контролируемых иностранных компаний и другие меры против оффшорных мер, действующие с 1 января 2015 года, подняли ряд вопросов для клиентов и советников. Ряд изменений в новых законах был долгождан и теперь принят правительством. Закон от 8 июня 2015 года № 150-ФЗ и так называемый закон «об амнистии» (закон от 8 июня 2015 года № 140-ФЗ), в котором изложены правила и процедуры добровольного раскрытия активов в обмен на судебное преследование и уголовную, налоговую и административную ответственность за прошлые действия.

Закон № 150-ФЗ расширяет определение контролирующего лица в иностранной некорпоративной структуре. Важно отметить, что определение контролирующего лица специально распространяется на юридические лица, у которых нет участников-участников (некоторые формы фондов и т.д.). Это положение устраняет двусмысленность относительно того, находится ли он поблизости от здания.

Учредитель / учредитель по умолчанию считается контролирующим структуру.

Условия строгие и могут не подходить для некоторых клиентов:

- учредитель / учредитель не имеет права получать (доход) от структуры (прямо или косвенно);
- учредитель / учредитель не имеет права распоряжаться прибылью (доходом) структуры;
- учредитель / учредитель не может отменить или иным образом сохранить «собственность» и / или;
- самое главное, учредитель / учредитель хочет, чтобы его считали контрольным лицом.

Таким образом, закон № 150-ФЗ продлевает положения, согласно которым другие лица (кроме посредников / учредителей) могут

рассматриваться в качестве контрольных лиц структур и излагают конкретные критерии. Важно создавать условия.

В качестве практического результата этих изменений мы хотели бы получить более четкую информацию о контроле над положениями. В то же время эти риски должным образом пересматриваются и рассматриваются.

Таким образом, существует гораздо меньшая двусмысленность в отношении позиций фондов и доверительных отношений в контексте новых положений. Важно отметить, что закон № 150-ФЗ продлевает освобождение от налогов физическому лицу по ликвидации средств (за исключением денежных средств) после ликвидации иностранного юридического лица (включая ХФУ) или иностранной структуры при условии, что оно будет завершено до 1 января 2017 года (за некоторыми исключениями).

Закон № 150-ФЗ вводит новые налоговые льготы для прибыли СФС активных компаний, активных холдингов и субхолдингов, где прибыль преимущественно состоит из дивидендов, распределенных активными компаниями. Контролирующие лица по-прежнему обязаны представлять свои документы, подтверждающие их право на освобождение в налоговые органы.

Более ранние положения, в которых поднимался вопрос об двойном налогообложении дивидендов, выплаченных российскими бенефициарными собственниками. Правительства принимают амнистию в первую очередь за очевидную выгоду немедленного, краткосрочного увеличения налоговых поступлений, и, как обсуждалось ниже, некоторые амнистии фактически дали значительные суммы доходов. Дополнительным преимуществом является то, что налоговая амнистия позволяет налоговым органам уменьшать административную задолженность по оформлению документов и задолженностей, тем самым экономя некоторые из административных расходов.

Существуют также другие потенциальные выгоды от амнистии. Адвокаты амнистии утверждают, что добровольное налоговое соблюдение может фактически увеличиться после амнистии. Они отмечают, что особенно важным источником повышенного соблюдения является получение лиц, которые ранее не платили налоги в течение одного или нескольких лет назад в налоговую систему и на налоговые роли. Эти лица могут пожелать исправить свои предыдущие незаконные действия, но опасаются судебного преследования и санкций, которые обычно сопровождают открытие уклонения от уплаты налогов.

Предоставляя им возможность исправить свое предыдущее уклонение от уплаты налогов и ввести или повторно войти в систему, налоговая амнистия будет увеличивать добровольное соблюдение: эти лица больше не должны скрывать свое уклонение от уплаты налогов, их вина уменьшается, и теперь налоговый орган Запись их деятельности. Соблюдение также будет возрастать, если за амнистией последуют большие усилия по обеспечению соблюдения и более строгие гражданские и уголовные санкции. Фактически, для правительства, которое хочет усилить правоохранительную деятельность и сделать это таким образом, чтобы налогоплательщики воспринимали это как справедливое, одноразовый льготный период до повышения эффективности может быть эффективным механизмом перехода. Соблюдение также может улучшиться, если амнистия сопровождается более широкими услугами налогоплательщиков и улучшенным образованием в отношении обязанностей налогоплательщиков, которые делают налогоплательщиков более склонными платить налоги.

Закон № 140-ФЗ представляет программу добровольного раскрытия информации, доступную всем гражданам России, независимо от их налоговой резидентности. Как иностранные, так и российские активы могут быть объявлены, включая имущество (например, недвижимость, акции), принадлежащие налогоплательщику, напрямую или через номинанта; личные

иностранные банковские счета, банковские счета, в которых налогоплательщик является конечным бенефициаром (в соответствии с законодательством Российской Федерации о противодействии отмыванию денег № 115-ФЗ). Нет требования объявлять все активы и декларанты для объявления отдельных активов в рамках программы.

Заявители, номинанты и другие лица в декларации освобождаются от уголовной ответственности и уголовной ответственности за нарушения уголовных, административных и административных обязанностей:

- приобретение и формирование источника средств;
- использования или распоряжения имуществом;
- транзакции по опубликованным банковским счетам.

Требование о репатриации в Россию не требуется, если имущество не находится в юрисдикции, не относящейся к договору, или в юрисдикции, включенной в Список целевых групп по финансовым мероприятиям. Требование декларантов не требуется, учитывая характер этого положения в рамках программы.

Кроме того, что важно, в законе излагаются налоговые льготы и процедуры передачи активов от номинальных лиц (действующих на основании соглашения) фактическим бенефициарным владельцам активов.

Российским налогоплательщикам необходимо учитывать новые законы, в частности:

- раскрывать активы или банковские счета
 - совершать безналоговую передачу активов фактическому владельцу
 - ликвидировать иностранные юридические лица или структуры до 1 января 2017 года и получить бесплатно ликвидационные активы.
- Негосударственный резидент, у которого есть российский резидент и / или имеет активы в России. Международные банки, работающие с российскими

клиентами-резидентами, хотя ознакомиться с новыми возможностями и изменениями правил, чтобы обеспечить руководство для клиентов.

Попечители иностранного треста (или фонда) с российскими резидентами-резидентами, бенефициарами или контролирующими лицами или директорами иностранной компании. Компании, которые они управляют в контексте новых изменений и, таким образом, получают соответствующие рекомендации. Они также могут считаться предписанными клиентом.

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.

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.

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 изложены основные теоретические выводы по вопросам 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.

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.

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 тарханских, 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 30 декабря 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 дан-

ного 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; 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). 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.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

I. Международные правовые акты

1. Всеобщая декларация прав человека: 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» // Бюллетень Верховного Суда РФ. - 1994. - № 12.

II. Правовые акты Российской Федерации

1. Конституция Российской Федерации от 25 декабря 1993 г.: принята всенародным голосованием (с изм. от 21 июля 2014 г., № 11-ФКЗ) // СЗ РФ. - 2009. - № 4, ст. 445; 2014. - № 31, ст. 4398.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (с изм. от 31 декабря 2014 г., № 512-ФЗ) // СЗ РФ. - 1996. - № 5, ст. 410; 2014. - № 43, ст. 5799.
3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 года № 63-ФЗ (с изм. от 8 марта 2015 г., № 45-ФЗ) // СЗ РФ. - 1996. - № 25, ст. 2954; Российская газета. - 2015. - 11 марта.
4. Уголовно-исполнительный кодекс Российской Федерации от 8 января 1997 г. № 1-ФЗ (с изм. от 8 марта 2015 г., № 40-ФЗ) // СЗ РФ. - 1997. - № 2, ст. 198; 2015. - № 10, ст. 1410.
5. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с изм. от 8 марта 2015 г., № 25-ФЗ) // СЗ РФ. - 1998. - № 31, ст. 3823.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. от 29 декабря 2014 г., № 462-ФЗ) // СЗ РФ. - 1998. - № 31, ст. 3824; 2015. - № 1, ч. 1, ст. 15.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. от 8 марта 2015 г., № 32-ФЗ) // СЗ РФ. - 2000. - № 32, ст. 3340; 2015. - № 10, ст. 1402.
8. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ (с изм. от 8 марта 2015 г., № 41-ФЗ) // Российская газета. - 2002. - 27 июля; 2015. - 11 марта.

9. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ (с изм. от 8 марта 2015 г., № 41-ФЗ) // СЗ РФ. - 2002. - № 46, ст. 4532; 2015. - Российская газета. - 11 марта.
10. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2011 г. № 174-ФЗ (с изм. от 8 марта 2015 г., № 47-ФЗ) // СЗ РФ. - 2001. - № 52, ч. 1, ст. 4921; Российская газета. - 2015. - 11 марта.
11. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (с изм. от 8 марта 2015 г., № 57-ФЗ) // СЗ РФ. - 2002. - № 1, ч. 1, ст. 1; Российская газета. - 2015. - 13 марта.
12. Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (с изм. от 29 декабря 2014 г., № 484-ФЗ) // Российская газета. - 1996. - 10 февраля; 2014. - 31 декабря.
13. Федеральный закон от 9 июля 2002 г. № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» (с изм. от 21 июля 2014 г., № 226-ФЗ) // СЗ РФ. - 2002. - № 28, ст. 2787; 2014. - № 30, ч. 1, ст. 4227.
14. Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (с изм. от 4 ноября 2014 г., № 344-ФЗ) // СЗ РФ. - 2003. - № 50, ст. 4859; 2014. - 2014. - № 45, ст. 6154.
15. Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» // СЗ РФ. - 2007. - № 1, ч. 1, ст. 32.
16. Федеральный закон от 25 декабря 2008 г. № 273-ФЗ «О противодействии коррупции» (с изм. от 22 декабря 2014 г., № 431-ФЗ) // СЗ РФ. - 2008. - № 52, ч. 1, ст. 6228; 2014. - № 52, ч. 1, ст. 7542.
17. 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» (с изм. от 7 февраля 2011 г., № 3-ФЗ) // СЗ РФ. - 2010. - № 1, ст. 4; 2011. - № 7, ст. 900.

18. Федеральный закон от 21 ноября 2011 г. № 330-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (с изм. от 28 июля 2012 г., № 130-ФЗ) // СЗ РФ. - 2011. - № 48, ст. 6731; 2012. - № 31, ст. 4319.
19. Федеральный закон от 29 декабря 2014 г. № 477-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. - 2014. - 31 декабря.
20. Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 2 июля 2013 г. № 2559-6 ГД «Об объявлении амнистии» // Российская газета. - 2013. - 4 июля.
21. Указ Президента РФ от 4 августа 1997 г. № 822 «Об изменении нарицательной стоимости российских денежных знаков и масштаба цен» (с изм. от 3 декабря 2001 г., Указ Президента РФ № 1387) // СЗ РФ. - 1997. - № 32, ст. 3752; 2001. - № 50, ст. 4704.
22. Указ Президента РФ от 18 мая 2009 г. № 557 «Об утверждении перечня должностей федеральной государственной службы, при назначении на которые граждане и при замещении которых федеральные государственные служащие обязаны представлять сведения о своих доходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера, а также сведения о доходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера своих супруги (супруга) и несовершеннолетних детей» (с изм. от 8 марта 2015 г., Указ Президента РФ № 120) // СЗ РФ. - 2009. - № 21, ст. 2542 ; 2015. - № 10, ст. 1506.
23. 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., Указ Президента РФ № 460) // СЗ РФ. 2009. - № 21, ст. 2543; 2014. - № 26, ч.2, ст. 3520.

24. 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. от 8 марта 2015, Указ Президента РФ № 120 г.) // СЗ РФ. - 2009. - № 21, ст. 2544; 2015. - № 10, ст. 1506.
25. Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 22 января 1998 г. № 2134-11 ГД «О Регламенте Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации» (с изм. от 25 февраля 2015 г., Постановление № 6185-6 ГД) // СЗ РФ. - 1998. - № 7, ст. 801; 2015. - № 9, ст. 1299.
26. Постановление Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» (с изм. от 28 января 2015 г., Постановление Правительства РФ № 60) // СЗ РФ. - 2004. - № 31, ст. 3258; 2015. - № 5, ст. 838.
27. Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» (с изм. от 27 декабря 2014 г., № 1581) // СЗ РФ. - 2004. - № 40, ст. 3961; 2015. - № 2, ст. 491.
28. Распоряжение Правительства РФ от 5 сентября 2011 № 1538-р «Об утверждении Стратегии социально-экономического развития Южного федерального округа до 2020 года» (с изм. от 26 декабря 2014 г., Постановление Правительства РФ № 1505) // СЗ РФ. - 2011. - № 38, ст. 5400; 2015. - № 2, ст. 459).
29. 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 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» // Финансовая газета. - 2007. - 15 марта.

30. Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 9 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. - 1999. - 6 июля.
31. 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-Ш ГД «О внесении изменения в Постановление Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации «Об объявлении амнистии в связи с 55-летием Победы в Великой Отечественной войне 1941-1945 годов» в связи с запросом Советского районного суда города Челябинска и жалобами ряда граждан» // Вестник Конституционного Суда РФ. - 2001. - № 6.

III. Монографии, учебники, учебные пособия

1. Байтин М.И. Сущность права (Современное нормативное правопонимание на грани двух веков). - 2-е изд., доп. - М.: ООО ИД «Право и государство», 2005. - 544 с.
2. Белых В.С. Налоговое право: краткий учебный курс. - М.: Норма, 2004. - 320 с.
3. Брызгалин А.В. Налоговая ответственность. Штрафы, пени, взыскания. - М.: Аналитика-Пресс, 1997. - 176 с.
4. Васильева В.В. Налоговая амнистия. Пошаговая инструкция. - М.: Гроссмедиа; РОСБУХ, 2007. - 32 с.
5. Виды налоговых правонарушений: теория и практика применения / под ред. А.В. Брызгалина. - Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2004. - 304 с.

6. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и Винницкий, Д. В. Субъекты налогового права. - М.: Норма, 2000. - 192 с.
7. Витрук Н.В. Основы теории правового положения личности в социалистическом обществе / отв. ред. В.А. Патюлин. - М.: Наука, 1979. - 230 с.
8. Дурманов Н.Д. Советский уголовный закон. - М.: Изд-во Моск. ун-та, 1967. - 320 с.
9. Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть: учебник. - М.: Юрист, 1999. - 256 с.
10. Карпушин М.И. Уголовная ответственность и состав преступления. - М.: Юридическая литература, 1974. - 232 с.
11. Келина С.Г. Теоретические вопросы освобождения от уголовной ответственности / отв. ред. А.А. Пионтковский. - М.: Наука, 1974. - 232 с.
12. Киримова Е.А. Правовой институт: понятие и виды: учебное пособие / под ред. И.Н. Сенякина. - Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 1998. - 56 с.
13. Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. - 464 с.
14. Кулапов В.Л. Проблемы теории государства и права: учебное пособие. - 3-е изд., испр. и доп. - Саратов: ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2005. - 356 с.
15. Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебник. - Саратов: ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. - 486 с.
16. Марогулова И.Л. Амнистия и помилование в российском законодательстве. - М.: Бизнес-школа «Интел - Синтез», 1998. - 144 с.
17. Марченко М.Н. Теория государства и права: учебник. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Проспект, 2004. - 640 с.

18. Матузов Н.И. Теория государства и права: учебник. - М.: Юристъ, 2004. - 512 с.
19. Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Юристъ, 2003. - 592 с.
20. Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. - 2-е изд., перераб. - М.: Норма, 2004. - 720 с.
21. Налоги и налоговое право: учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. - М.: Аналитика-Пресс, 1997. - 600 с.
22. Парыгина В.А. Налоговое право Российской Федерации: учебник. - Ростов н/Д: Феникс, 2002. - 480 с.
23. Пепеляев С.Г. Ответственность за нарушения налогового законодательства. - М.: Аудиторская фирма «Контакт», 1992. - 96 с.
24. Стариллов Ю.Н. Нарушение налогового законодательства и юридическая ответственность. - Воронеж: ИПФ «Воронеж», 1995. - 284 с.
25. Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юрист, - 776 с.
26. Теория государства и права: учебник / под ред. В.Я. Кикотя, В.В. Лазарева. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2008. - 620 с.
27. Теория государства и права: учебник / под ред. С.С.Алексеева. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Норма, 2005. - 758 с.
28. Тихомиров Ю. Публичное право: учебник. - М. : БЕК, 1995. - 338 с.
29. Тищенко К.М. Помилование в уголовном праве. - М.: Изд-во ВНИИ МВД России, 1994. - 80 с.
30. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Норма: ИНФРА-М, 2012. - 752 с.

