

Понятие налоговой амнистии и ее двойственность**А. С. Анфиногорова**

магистрантка 1 курса факультета права НИУ ВШЭ.
Адрес: ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский университет
"Высшая школа экономики"»,
101000, Москва, ул. Мясницкая, д. 20.
E-mail: anfinogenova_a@list.ru

Definition of Tax Amnesty and its Duality**A. S. Anfinogenova**

Master of 1 course of the Faculty of Law of the HSE.
Address: National Research University Higher School of Economics, 20 Myasnitckaya Str.,
Moscow, 101000, Russian Federation.
E-mail: anfinogenova_a@list.ru

Аннотация

В статье представлен анализ такого института налогового права, как налоговая амнистия. Также подробно исследуются финансовые и налоговые нормы, положения других отраслей законодательства Российской Федерации, которые регулируют отношения по осуществлению налоговых амнистий, а также доктрина по исследуемым вопросам. Представлено множество определений налоговой амнистии, а также сравнение этой категории с налоговыми каникулами; формулируется авторское определение налоговой амнистии, а также поднимается вопрос на тему того, следует ли считать налоговую амнистию налоговой льготой. Формально-логический метод помог раскрыть сущность налоговой амнистии и вывести подходящее определение данного термина. Сравнительно-правовой метод помог соотнести налоговую амнистию с другими категориями. Всестороннее исследование позволило прийти к заключению о том, что законодательство Российской Федерации не закрепляет точного понятия налоговой амнистии. На данный момент существует множество мнений о том, является ли налоговая амнистия налоговой льготой. Автор делает вывод о том, налоговую амнистию следует считать налоговой льготой и разграничивать от налоговых каникул.

Ключевые слова: налог, налоговое право, налоговая амнистия, налоговые каникулы, налоговая льгота, уклонение от уплаты, налоговая ответственность, налоговые санкции, налогоплательщик, правовой акт.

The article presents an analysis of such institute of tax law as a tax amnesty. The subject of this work are the rules of the financial law, tax law and other branches of Russian legislation that regulate relations for the implementation of tax amnesties, as well as the doctrine on the issues under consideration. In this paper, the variety of definitions of tax amnesty is examined, a comparison is made between tax amnesty and tax holidays, the author's definition of a tax amnesty is given, and the issue of the tax amnesty for tax benefits is explored. The author used general and private scientific methods of cognition. The formal-logical method helped reveal the essence of the tax amnesty and derive a suitable definition of the term. Using a comparative legal method, the author compared tax amnesty with other categories. The author comes to the conclusion that the legislation of the Russian Federation does not fix the exact definition of a tax amnesty. At the moment, there is no clear idea of whether a tax amnesty should be considered a tax benefits (exemption from tax sanctions). In the author's opinion, tax amnesty should be considered as a tax benefits and detached from tax holidays.

Keywords: tax, tax law, tax amnesty, tax holidays, tax benefits, tax avoidance, tax liability, tax sanctions, taxpayer, legal act.

Сегодня во всем мире происходит уклонение от уплаты налогов. Ввиду того, что граждане скрывают достаточно большой объем активов от государства, компетентные органы пытаются проводить комплексные исследо-

вания такого девиантного поведения: изучают причины его возникновения, а также формируют правовые нормы, которые предоставляют возможность преодолеть нынешнее неодобрительное отношение социума к нало-

говой системе. Кроме того, одним из особых средств, которое может сформировать положительное отношение общества к политике государства в сфере налоговое, является институт налоговой амнистии.

Бесспорно, у каждого государства существует собственный подход к реализации налоговой амнистии. В некоторых странах налоговая амнистия представляет собой способ экономического оздоровления и привлечения дополнительного объема средств в бюджет, а другие государства рассматривают ее как ненужный элемент налоговой системы, который нарушает принцип равенства, т. е. предоставляет добросовестным и недобросовестным налогоплательщикам неравноценные права и обязанности. Вместе с тем в обеих ситуациях требуется тщательный анализ эффективности налоговой амнистии: исследование сильных и слабых сторон указанного института налогового права.

Что же представляет собой налоговая амнистия и как она соотносится с иными схожими категориями?

В российском законодательстве термин «налоговая амнистия» впервые был упомянут в Указе Президента № 1773 от 27 октября 1993 г. «О проведении налоговой амнистии в 1993 г.». Во втором пункте вышеупомянутого акта содержалось положение о том, что смысл налоговой амнистии состоит в том, что она освобождает налогоплательщиков от налоговых санкций. Поскольку налоговая санкция является мерой ответственности за невыполнение нормативных предписаний, то под налоговой амнистией можно понимать освобождение налогоплательщика от применения мер ответственности за неисполнение норм налогового законодательства [11. – С. 361].

Ввиду того, что налоговая амнистия может быть рассмотрена в качестве правового акта, следует установить определенный круг субъектов, на кого распространяются ее положения. Подобными субъектами выступают лица, которые в срок не исполнили свои налоговые обязанности перед государством.

На наш взгляд, необходимо проанализировать законодательство Российской Федерации на предмет наличия норм, которые регулируют отношения, связанные с налоговой амнистией. Так, например, в статье 122

НК РФ содержится положение, которое касается ответственности за неуплату или частичную неуплату налога. УК РФ регулирует правоотношения, связанные с ответственностью за реализацию такого преступления, как уклонения от уплаты налогов. Вместе с тем следует отметить, что КоАП РФ не регламентирует ответственность за какие-либо схожие нарушения в сфере неуплаты налогов.

На основе вышесказанного можно сделать вывод о том, что сущность налоговой амнистии заключается в освобождении налогоплательщиков от налоговой ответственности за совершенное налоговое правонарушение. При этом лица, которые осуществили налоговые преступления, освобождаются именно от уголовной ответственности, а не от любой иной. Таким образом, на основе некоторых оснований и последствий необходимо сделать заключение о том, что налоговая амнистия и амнистия за осуществление налоговых преступлений являются разными категориями и не подлежат сравнению.

На данный момент ни законодательство Российской Федерации, ни доктрина не содержат четкой дефиниции налоговой амнистии. В соответствии с мнением И. Н. Соловьева, налоговая амнистия заключается в «освобождении лиц, осуществивших налоговые правонарушения, от привлечения к налоговой ответственности при условии полного или частичного декларирования сокрытых сумм налогов и добровольной уплаты их в бюджет» [10. – С. 13]. В. М. Зарипов рассматривает налоговую амнистию как государственное предложение о погашении недоимки в обмен на освобождение налогоплательщика от налоговых санкций, которые могли бы быть применены к нему в случае нахождения правонарушения [2. – С. 6].

Следует отметить, что толкования, которые были приведены выше, нельзя считать полными, поскольку они не содержат всех признаков налоговой амнистии. И. Н. Соловьев в своем определении формулирует такие признаки, как осуществление налогоплательщиком налогового правонарушения и освобождение его от налоговой ответственности, но при этом не упоминает, в какой именно форме реализуется налоговая амнистия. Вместе с этим В. М. Зарипов, который формулирует более детальное определение, не

отмечает вид правонарушения, за совершение которого налогоплательщик освобождается от ответственности по налоговой амнистии.

В Экономическом и юридическом словаре под налоговой амнистией понимается освобождение налогоплательщика от ответственности за совершенное им налоговое правонарушение. Наряду с этим в источнике содержится уточнение о том, что налоговая амнистия применяется к налогоплательщикам, которые совершили правонарушение по небрежности, добровольно оповестили об этом налоговые органы, а также намерены исправить последствия своих действий любыми приемлемыми способами [12. – С. 30]. По нашему мнению, вышеуказанный словарь содержит наиболее удачное определение, поскольку не во всех случаях налоговой амнистии должны сопутствовать уплата скрытых сумм налога и недоимки. Одним из важных признаков налоговой амнистии должен быть тот факт, что государство не только прощает лиц, которые уклонялись от налогообложения, но и начинает администрировать легализованные средства, а не факт, что в бюджет поступает недополученная ранее сумма. В будущем государство в любом случае начнет получать налоги от таких легализованных доходов, так почему бы не предоставить налогоплательщикам стимул в виде безвозмездного декларирования?

Таким образом, на основе вышесказанного предлагается авторское определение исследуемого термина: налоговая амнистия – государственно-правовой акт, который предоставляет лицам, не осуществившим в установленный период времени обязанность по уплате налогов, возможность освобождения от налоговой ответственности при условии полной либо частичной легализации активов и, кроме этого, в случае, если эти лица готовы предпринять все меры для ликвидации последствий налогового правонарушения.

Следует отметить, что в форме правового акта налоговая амнистия регламентирует определенные налоговые отношения, которые напрямую связаны с надлежащей реализацией лицами своих налоговых обязанностей. Специфические признаки таких отношений состоят в том, что они: 1) являются публично-правовыми; 2) образуются в финансовой сфере, а точнее в сфере взимания нало-

гов и сборов с граждан в федеральный, региональный или местный бюджеты; 3) представлены в качестве имущественных, поскольку невозможны без наличия денежных средств; 4) строятся на принципе императивности, т. е. государственные органы являются основным субъектом в таких отношениях. Впрочем, в налоговых отношениях также может содержаться и принцип диспозитивности, в соответствии с которым субъекты налоговых правоотношений могут самостоятельно делать выбор об использовании налоговой амнистии.

Все вышеизложенное свидетельствует о том, что налоговая амнистия является одним из институтов налогового права и состоит из совокупности норм, которые регламентируют определенный вид налоговых правоотношений, исходящих из государственно-правового акта, который является гарантией освобождения от ответственности налогоплательщиков, которые вовремя не исполнили налоговую обязанность. Таким образом, налоговая амнистия представляет собой правовое явление, государственно-правовой акт, а также особый институт налогового права.

Главной проблемой при исследовании налоговой амнистии является наличие множества ее толкований. Важно ответить на вопрос: можно ли считать налоговую амнистию налоговой льготой? Также необходимо найти различия между налоговой амнистией и налоговыми каникулами. Соответственно, решение перечисленных задач поможет раскрыть сущность налоговой амнистии.

Что такое налоговое регулирование? Под налоговым регулированием следует понимать совокупность особых приемов налоговой политики, с помощью которых оно и реализуется. По мнению И. А. Майбурова, под инструментом налогового регулирования следует понимать совокупность налоговых норм, которые обеспечивают государственное влияние на поведение налогоплательщика с целью достижения определенного экономического или иного общественно-полезного исхода [4. – С. 125]. Среди приемов налогового регулирования следует выделить налоговое стимулирование и налоговое антистимулирование (санкции).

Налоговое стимулирование представляет собой один из тех методов, который мотиви-

рует налогоплательщиков осуществлять полезную для государства деятельность. Такой метод строится на использовании низких налоговых ставок, оптимизации существующего списка налогов и сборов, улучшении налоговой системы, снижении налогового бремени, а также на предоставлении ряда налоговых льгот. Налоговое стимулирование реализуется с целью повышения уровня экономики и ее отдельных сфер, а также улучшения поведения налогоплательщиков. Впрочем, основой налогового стимулирования является использование налоговых льгот и других преференций. Таким образом, следует разобраться с тем, принадлежит ли налоговая амнистия к налоговому стимулированию и является ли она льготой или преференцией?

Начать необходимо с понятия налоговых преференций. Экономический словарь содержит такое определение, как предоставление государством льгот и приоритетов некоторым организациям с целью обеспечения их плодотворного функционирования [7. – С. 126]. По мнению А. С. Баландиной, налоговой преференцией является преимущество, которое носит обязательный характер и предоставляется со стороны государства определенным группам налогоплательщиков с целью понижения их налоговых обязанностей при условии встречных обязательств со стороны граждан [1. – С. 108]. Следует акцентировать внимание на том, что преференции являются обязательными.

В соответствии со статьей 56 НК РФ, под льготами по налогам и сборам необходимо понимать преимущества, которые предоставляются одним налогоплательщиком по сравнению с другими, включая право не платить налоги и сборы или уплачивать их в меньшем размере.

Таким образом, следует заметить, что в НК РФ содержится лишь определение налоговых льгот, но при этом не дается определения налоговых преференций. В чем же различия данных терминов? Главным, если не единственным, отличием можно считать то, что по налоговой льготе налогоплательщик сам решает использовать ему ли свое право на уменьшение налоговой базы или нет, а в случае налоговой преференции он обязан ее осуществить. Поскольку государство не принуждает граждан применять налоговую амни-

стию, а дает им право выбора, тогда можно прийти к выводу, что налоговая амнистия не является налоговой преференцией. Соответственно, следующий шаг состоит в том, чтобы разобраться с тем, является ли тогда налоговая амнистия налоговой льготой или же ее не следует рассматривать в качестве метода налогового стимулирования.

Бесспорно, в каждом государстве налоговая система выполняет не только фискальную, регулирующую и контрольную функции, но и стимулирующую. Содержание стимулирующей функции состоит в том, что государство перераспределяет денежные средства от одних субъектов к другим и таким образом оказывает определенное воздействие на усиление или ослабление накопления капитала [3]. В большей степени налоговые льготы предназначены для стабилизации деятельности организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц.

Существующие налоговые льготы можно поделить на несколько групп: изъятия, скидки и освобождения. Под изъятиями принято понимать такую налоговую льготу, при которой из налогооблагаемой базы выводятся некоторые объекты. К примеру, необлагаемый налогом минимальный доход относится именно к изъятиям. Кроме того, случай, когда не облагается материальная помощь пострадавшим от стихийных действий, тоже считается изъятием (статья 217 НК РФ). Еще одной группой налоговых льгот являются скидки, которые уменьшают налоговую базу. Такая налоговая льгота распространяется, например, на благотворительность: из своих доходов налогоплательщик может вычесть сумму расходов, потраченных на благое дело. Наконец, освобождения представляют собой самый крупный тип налоговых льгот. Считаю важным разобрать его более подробно, поскольку налоговая амнистия принадлежит именно к освобождениям.

Освобождения представляют собой налоговую льготу, которая нацелена на сокращение налоговой ставки или оклада. Освобождения являются прямым способом уменьшения налоговых обязанностей граждан, когда изъятия и скидки можно считать косвенными инструментами налогового стимулирования [5. – С. 149]. Большинство авторов относят примерно одни и те же категории к группе

освобождений. Так, к примеру, С. Г. Пепеляев считает, что к освобождениям необходимо относить отсрочку и рассрочку уплаты налога, налоговый инвестиционный кредит, понижение ставок налога, возврат ранее уплаченного налога и зачет ранее уплаченного налога [5. – С. 152]. Автор пишет о том, что зачастую под налоговой амнистией понимают возврат ранее уплаченного налога, и отмечает, что налоговая амнистия может употребляться и в таком значении, и в освобождении налогоплательщика от финансовых санкций. Соответственно, имеется возможность сделать вывод о том, что в своем труде С. Г. Пепеляев употребляет термин «налоговая амнистия» применительно к другому явлению. Поэтому следует указать, что некоторые специалисты налоговую амнистию применяют к подпункту 2 пункта 2 статьи 151 НК РФ, который посвящен вывозу товаров с территории Российской Федерации. Согласно вышеуказанной норме, в случае вывоза товара за границу России, налог не уплачивается, а та сумма, которая была уплачена при ввозе товара на территорию государства, подлежит возврату по таможенному законодательству. Таким образом, С. Г. Пепеляев к освобождениям не относит налоговую амнистию, которая исследуется в данной статье и под которой понимается освобождение налогоплательщика от налоговых санкций за совершенное налоговое нарушение.

Однако существует множество других мнений по вопросу отнесения налоговой амнистии к налоговым льготам. К примеру, Е. М. Носкова, А. Ф. Меньщикова и М. К. Юшкова разделяют противоположное мнение [6. – С. 117]. Авторы также выделяют три группы налоговых льгот и относят налоговую амнистию именно к освобождениям, рассматривая именно освобождение от налоговых санкций, а не возврат ранее уплаченного налога. Кроме того, авторы упоминают о налоговых каникулах, целью которых является освобождение от уплаты налогов недавно учрежденных организаций, которые стараются оптимизировать свою налоговую нагрузку [6. – С. 118].

Следовательно, можно сделать вывод о том, что на данный момент не существует однозначного мнения по вопросу отнесения налоговой амнистии к налоговым льготам.

Несмотря на это, автор придерживается мнения тех специалистов, которые считают ее налоговой льготой. Для подтверждения позиции необходимо привести признаки налоговой льготы и налоговой амнистии.

Какими специфическими признаками обладает налоговая льгота? Среди них можно выделить: 1) срочность (осуществляется лишь в тот период, который установлен в законодательстве); 2) добровольность (применение налоговой льготы не осуществляется в принудительном порядке); 3) избирательность (только определенная группа лиц может пользоваться налоговой льготой, но при этом она не устанавливается индивидуально); 4) целевой характер (каждая налоговая льгота предоставляется ради определенного итога); 5) оптимизация налоговых выплат (изменение размера налоговых выплат можно соотносить с ранее имеющимися) [9. – С. 321].

На основе приведенных признаков налоговых льгот можно прийти к выводу о том, что, во-первых, налоговая амнистия также носит срочный характер, поскольку срок устанавливается в акте об объявлении налоговой амнистии. Во-вторых, налоговая амнистия предоставляется лицам, которые декларируют свои активы добровольно. В-третьих, присутствует и признак избирательности ввиду того, что освобождение от налоговой ответственности применяется не ко всем налогоплательщикам, а именно к тем, чьи объекты амнистирования подпадают под закон о налоговой амнистии. В-четвертых, целевой характер выражается в том, что задекларированные активы в дальнейшем будут приносить дополнительные средства в бюджет. Оптимизация налоговых выплат выражается в том, что в некоторых случаях может случиться так, что налог уплаченный ввиду применения налоговой амнистии будет меньше того, который существовал для налогоплательщиков ранее. Таким образом, проведенное исследование показывает, что налоговую амнистию можно считать налоговой льготой.

Как же соотносятся налоговые каникулы и налоговая амнистия? В 2014 г. был принят Федеральный закон № 477-ФЗ, который с 1 января 2015 по 2020 г. предоставляет субъектам Российской Федерации возможность в течение двух налоговых периодов освободить от налогообложения индивидуальных

предпринимателей, которые используют упрощенную или патентную системы и зарегистрировали свой бизнес впервые.

Условия налоговых каникул закреплены в статьях 346.20, 346.50, 346.51 НК РФ. Исходя из положений законодательства, налоговые каникулы предоставляются только тем индивидуальным предпринимателям (ИП), которые были зарегистрированы впервые. Причем условие распространяется только на тех ИП, которые осуществили регистрацию лишь после того, как в их субъекте вступил в силу закон о налоговых каникулах. Соответственно, зарегистрированные до вступления в силу закона № 477-ФЗ либо после его вступления, но до момента принятия закона в собственном субъекте не могут применять налоговые каникулы. Кроме того, использовать такую льготу могут только ИП, которые находятся на упрощенной или патентной система налогообложения. Следовательно, если ИП применяет Единый налог на вмененный доход или же Единый сельскохозяйственный налог, то претендовать на налоговые каникулы он не имеет права.

Еще одним условием является тот факт, что ИП должен заниматься производственной, социальной или научной деятельностью. При этом каждый субъект Российской Федерации имеет возможность определить конкретные виды деятельности, по которым предприниматели могут применять налоговые каникулы. Кроме этого, срок, на который предоставляются налоговые каникулы, не может быть больше, чем два налоговых периода. Следует отметить, что первым налоговым периодом будет считаться тот год, в котором ИП осуществил регистрацию, т. е. в случае если предприниматель регистрируется в декабре 2017 г., налоговые каникулы будут длиться не два года, а год и один месяц.

Наконец, субъекты Российской Федерации обладают правом вводить определенные ограничения. К примеру, они могут ввести лимиты на численность работников или объем доходов. Следует сказать, что налоговые каникулы выгодны для государства в той мере, в которой позволяют формировать благоприятную сферу для учреждения нового бизнеса. По мнению автора, такая налоговая льгота может стать решением проблемы теневой экономикой, а также привлечения но-

вых предпринимателей. Однако необходимо учитывать тот факт, что увеличение количества ИП зависит также от специфики экономики конкретного региона, а также от состояния рынка труда и услуг [8. – С. 78–81].

Таким образом, проведенное исследование свидетельствует о том, что налоговыми каникулами могут пользоваться не все субъекты. Предприниматели должны соответствовать определенным критериям, которые регламентируются НК РФ, а также законами субъектов Российской Федерации. Следует заметить, что снижение налоговой обязанности с помощью налоговых каникул для ИП может в будущем сказаться на увеличении налоговых поступлений в бюджет.

Налоговая амнистия и налоговые каникулы являются схожими категориями. К примеру, эти льготы ограничены определенным периодом времени, имеют целевой характер, применяются лишь к определенной группе налогоплательщиков, а также являются инструментами налогового стимулирования. Вместе с тем основным отличием является то, что налоговая амнистия применяется к налогоплательщикам, которые совершили налоговое правонарушение (уклонились от уплаты налогов), т. е. государство дает гражданам право исправиться. А налоговые каникулы применяются не к правонарушителям, которые занимаются теневой экономикой, а к тем, кто хочет заниматься легальным бизнесом, но опасается не справиться с финансовой нагрузкой ввиду крупных затрат на начальном этапе становления собственного дела. Обобщая перечисленное, цель налоговой амнистии состоит в выводе средств из теневого оборота, а налоговых каникул – в привлечении новых налогоплательщиков и, соответственно, новых платежей.

Так, следует отметить, что российское законодательство не предусматривает определения налоговой амнистии, а также схожих с ней категорий. По мнению автора, налоговая амнистия относится к налоговым льготам и отличается от налоговых каникул. Некоторые специалисты под налоговой амнистией понимают возврат ранее уплаченного налога, а не освобождение от финансовых санкций. Соответственно, налоговая амнистия имеет двойственный характер и в определенных ситуациях может употребляться в ином смысле.

Список литературы

1. Баладина А. С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций // Вестник Томского государственного университета. – 2011. – № 4 (16). – С. 105–110.
2. Зарипов В. М. Налоговая амнистия в вопросах и ответах // Налоговед. – 2007. – № 12. – С. 5–15.
3. Кондакова А. А. Налоговые льготы: мониторинг и приоритеты изменения // Студенческий научный форум : материалы VII Международной студенческой электронной научной конференции. – URL: <http://www.scienceforum.ru/2015/1021/8310> (дата обращения: 10.03.2017).
4. Налоговая политика. Теория и практика : учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / И. А. Майбуров и др.; под ред. И. А. Майбурова. – М. : Юнити-Дана, 2012.
5. Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Альпина Паблишер, 2015.
6. Носкова Е. М., Меньщикова А. Ф., Юшкова М. К. Модели оценки эффективности налоговых льгот // Современные тенденции развития науки и технологий. – 2016. – № 8. – С. 116–119.
7. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. – 5-е изд. – М. : Инфра-М, 2006.
8. Рерих Л. М. Формирование долгосрочной синергии в рамках процессов интеграции и кластеризации на пути к инновационной экономике // Проблемы современной науки и образования. – 2014. – № 9 (27). – С. 78–81.
9. Самсонов Е. А. Налоговые льготы для организаций // Приоритетные направления развития науки и образования : материалы VII Международной научной практической конференции. 4 декабря 2015 г. – № 4 (7) / редкол.: О. Н. Широков и др. – Чебоксары : ЦНС «Интерактив плюс», 2015. – С. 321–322.
10. Соловьев И. Н. Механизмы амнистирования в сфере экономики и налогообложения (налоговая амнистия). – М. : Проспект, 2014.
11. Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. – М., 2004.
12. Экономический и юридический словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – М., 2004.