

НАЛОГОВАЯ АМНИСТИЯ

Е. В. Аббясова

Филиал ПАО «Промсвязьбанк»

Поступила в редакцию 25 декабря 2016 г.

Аннотация: *исследованы формулировки понятия «налоговая амнистия». Рассматривается опыт Российской Федерации и других государств по установлению правовых механизмов налоговой амнистии.*

Ключевые слова: *налоговая амнистия, освобождение от налоговой ответственности, правовой акт, финансовая деятельность.*

Abstract: *the article explores the different formulation of the concept «tax amnesty», discusses the experience of the Russian Federation and several states to establish legal mechanisms for the implementation of tax amnesty.*

Key words: *tax amnesty, release from tax responsibility, legal act, financial activity.*

Развитие финансово-правовой науки и существенные изменения, происходящие в экономических системах, предопределяют появление новых юридических понятий. Возникают новые отношения, которые требуют изучения и определения. Например, в ходу такие определения, как «налоговые войны», «налоговые суверенитеты», «налоговые гавани», «налоговая конкуренция». В настоящее время в средствах массовой информации появилось много информации о налоговой амнистии. Понятие «налоговая амнистия» – не новое, поскольку уже изучалось в работах ученых, исследовались также его различные формулировки, определялись основные финансово-правовые признаки. По мнению И. Н. Соловьева, налоговая амнистия – это «устанавливаемое государством на момент ее принятия освобождение лиц, совершивших налоговые правонарушения, от привлечения к налоговой ответственности при условии полного или частичного декларирования сокрытых сумм налогов и добровольного внесения их в бюджет»¹. О. А. Шарапова отмечает, что налоговая амнистия состоит из экономико-правовых мер, направленных на увеличение доходной части бюджета путем привлечения налоговых поступлений посредством освобождения лиц, скрывавших доходы от налогообложения, от уголовной и налоговой ответственности при условии уплаты ими всей или части суммы налоговой задолженности². Е. В. Покачалова и Т. А. Белова, исследуя понятие налоговой амнистии в системе финансово-правовых понятий и институтов, делают вывод, что «налоговая амнистия – это институт налогового права, состоящий из норм, регулирующих конкретный вид однородных отношений, вытекающих из государственно-право-

¹ Соловьев И. Н. Налоговая амнистия : учеб. пособие. М., 2009. С. 38.

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

вого акта, которым гарантируется освобождение от налоговой ответственности лиц, не исполнивших в установленном законодательством порядке обязанность по уплате налога»³.

Во многом неопределенность понятия налоговой амнистии связана с его незакреплением в законодательстве и с неоднозначностью оценки самого явления.

Правовые, экономические и социальные аспекты налоговой амнистии по-разному оцениваются учеными в исследованиях.

Например, первая проведенная в 1952 г. налоговая амнистия во Франции негативно оценивалась П. Годме. Он отмечал, что предоставленные преференции всем владельцам капиталов, скрытых за рубежом, и выгода от иностранных авуаров, которой пользовались эти лица и не воспользовались те, кто немедленно после войны, как это предписывалось законодательством, вернули средства, бывшие за границей, выглядят как вознаграждение законодателя, предоставленное обманщику. А главное, любые колебания налоговой политики, даже в интересах экономики, сильно снижают авторитет налогового законодательства⁴.

Различные послабления по уплате неуплаченных ранее налогов предоставлялись в ходе амнистий в Российской Федерации, в европейских странах (Бельгия, Италия, Ирландия, Швейцария, Великобритания, Испания, Франция) и в США⁵. Основная оценка успешности или неуспешности проведенных послаблений часто складывалась исключительно из объемов, вернувшихся в страну капиталов или полученных ранее неуплаченных налогов.

В 2004 г. в США была предоставлена возможность корпорациям репатриировать подлежащие налогообложению деньги, при возврате более 360 млрд долларов США. Однако некоммерческая организация «Граждане за налоговую справедливость», оценивая данную амнистию, отмечала, что «нет ни единого доказательства, что данная амнистия добавила хотя бы одно рабочее место в экономике США»⁶.

При проведении амнистий использовались различные механизмы реализации по срокам, предоставляемым преференциям, но можно выделить основные составляющие, которые были присущи всем налоговым амнистиям, признанным достаточно успешными:

- во время проведения амнистии не начислялись пени и штрафы;
- применялись льготные (но ненулевые) ставки (суммы) для исчисления налоговых платежей;
- усиливался контроль за налоговой дисциплиной в отношении всех налогоплательщиков, и ужесточались меры налоговой ответственности за налоговые правонарушения;

³ Покачалова Е. В., Белова Т. А. «Налоговая амнистия» в системе финансово-правовых понятий и институтов // *Налоги*. 2015. № 2. С. 16.

⁴ См.: Годме П. *Финансовое право*. М., 1978.

⁵ См.: Соловьева Н. А. *Налоговая амнистия* // *Публичные финансы и налоговое право*. Ежегодник / под ред. М. В. Карасевой (Сенцовой). Воронеж, 2011. Вып. 2. С. 230–237.

⁶ Шэксон Н. *Люди, обокравшие мир*. М., 2012. С. 132.

– предоставлялись гарантии конфиденциальности полученной информации⁷.

В настоящее время повышение интереса к налоговой амнистии, несомненно, связано с проводимыми мероприятиями в нашей стране по деофшоризации экономики и посланием Президента РФ в конце 2014 г., в котором Глава государства поставил задачу провести в 2015 г. полную амнистию капиталов, возвращающихся в Россию⁸.

Часто «бегство капитала» связывают с тем, что конкуренция, в том числе конкуренция за такой ресурс, как капитал, приводит к перераспределению капиталов в более выгодные юрисдикции, выгодные с точки зрения налогообложения, правовой системы, обеспечения тайны. Так называемая налоговая конкуренция наиболее негативно сказывается на развивающихся странах. МВФ выявил, что ставки налогов в развивающихся странах снижались так же быстро, как и в богатых странах, однако поступления в бюджеты стран с низкими доходами сокращались более существенно, во многих странах на четверть. Исследования МВФ налоговых стимулов также показали, что налоговые стимулы, которые должны были бы привлекать иностранных инвесторов, резко сокращают налоговые поступления и никак не способствуют экономическому развитию. Социологические опросы выяснения причин вывода капитала из Российской Федерации за рубеж выявили, что налоговые ставки не являются основными причинами. Политический кризис и введенные режимы санкций как в отношении отдельных частных лиц, так и в отношении компаний показали уязвимость и нестабильность признанных «налоговых гаваней».

В мае 2015 г. Государственной Думой был принят Федеральный закон №140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». Целями закона определено создание правового механизма по добровольному декларированию, защита имущественных интересов и обеспечение правовых гарантий сохранности капитала и имущества физических лиц, в том числе за пределами Российской Федерации. Скорее в качестве причины, чем цели, отмечается также переход Российской Федерации к автоматическому обмену налоговой информацией с иностранными государствами. В конце мая 2016 г. на форуме Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) Федеральная налоговая служба подписала от имени России Международное соглашение об автоматическом обмене финансовой информацией. Глобальные процессы меняют налоговую и экономическую картину мира, она становится все более прозрачной.

В рамках происходящих изменений проведенная в 2015–2016 гг. амнистия капитала предоставила всем правовой механизм подготовки и

⁷ См.: Шарпова О. А. Налоговая амнистия : сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему // Реформы и право. 2008. № 1.

⁸ Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 4 декабря 2014 г. // Рос. газета. 2014. 5 дек.

внесения изменения в управление имуществом и, соответственно, налогами. Существенным положительным фактором является, что происходящие изменения по администрированию налогов в части планируемого введения с 2018 г. информационного обмена были предусмотрительно заранее реализованы в правовом механизме добровольного декларирования. Можно говорить, что цель, заявленная при проведении амнистии капиталов, достигнута.

В рамках изучения механизмов проведенной в 2015–2016 гг. амнистии важно рассмотреть два возникших вопроса.

Во-первых, это вопрос, который не имеет непосредственного отношения к налоговой амнистии, однако новая публичная функция, возлагаемая на банки в рамках Федерального закона «О противодействии легализации доходов, полученных преступным путем» была введена именно вышеупомянутым законом о добровольном декларировании. Внесенные изменения обязали принимать обоснованные и доступные в сложившихся обстоятельствах меры по определению источников происхождения денежных средств и (или) иного имущества клиентов. Важно отметить, что для декларантов законом о добровольном декларировании указана лишь возможность раскрыть информацию об источниках, а не обязанность раскрывать информацию о том, за счет каких средств приобретено декларируемое имущество или каковы источники денежных средств. Публичные, иначе говоря акцессорные, функции возложены на кредитные организации без предоставления дополнительных возможностей запроса информации, механизмов и процедур выполнения данных обязанностей, без наложения аналогичных обязанностей на вторую сторону правоотношения⁹. Несомненно, это является способом защиты от возврата незаконных денег, но отсутствие правовых механизмов его реализации говорит о недостаточной эффективности и перекладывании публичных функций на кредитные организации.

Во-вторых, рассматривая явление налоговой амнистии, нельзя не коснуться конституционных положений в части налоговой системы и политики государства. Стабильность власти напрямую зависит от готовности населения платить налоги¹⁰, и именно налогообложение является самым устойчивым источником финансирования.

Если рассматривать соглашение об автоматическом обмене финансовой информацией в качестве правового акта, ухудшающего положение налогоплательщиков, допустивших, видимо, возможные правонарушения в части раскрытия информации о своем имуществе, то проведенная добровольная декларация в полной мере соответствует положениям ст. 57 Конституции РФ о том, что законы, ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Однако остается вопрос: насколько соответствует Конституции РФ возможность освобождения от одной из основных обязанностей налогоплательщика платить законно

⁹ См.: Рыбакова С. В. Акцессорная правосубъектность кредитных организаций : к постановке проблемы // Финансовое право. 2015. № 2. С. 9–12.

¹⁰ См.: Конституционная экономика / П. Д. Баренбойм [и др.]. М., 2006.

установленные налоги и сборы. Чем было обусловлено, что взыскание налога не производится в случае неуплаты или неполной уплаты налога декларантом, признаваемым таковым в соответствии с законом о добровольном декларировании (п. 2.1 ст. 45 Налогового кодекса РФ)¹¹. Это полное освобождение происходит в период, когда, несмотря на декларируемый запрет повышения налоговой нагрузки на экономику¹², в государстве появляются неналоговые платежи, существенно влияющие на бизнес и экономическую атмосферу на фоне негативных тенденций в социальной сфере, многочисленных публикаций о доходах топ-менеджеров предприятий национального масштаба и коррупционных скандалах, а также подрывается авторитет государства и доверие к государственным институтам в глазах населения¹³.

Существует ряд общих требований, предъявляемых конституциями к налогообложению (законодательное введение, изменение и отмена налогов; распространение действия налогов на территории государства, невозможность придания налоговым законам обратной силы, препятствие обременительных или чрезмерных налогов, включение налоговых поступлений в общий государственный бюджет, определение положений по защите прав налогоплательщиков, ограничение в предоставлении налоговых льгот и привилегий)¹⁴. Конституции ряда стран ограничивают предоставление налоговых льгот и привилегий. Например, Конституция Бельгии указывает, что возможны лишь такие исключения из налогообложения, «необходимость которых обоснована» (ч. 2 ст. 170). Похожие ограничения предусмотрены Конституцией Испании, более жестко регламентирует данный вопрос Конституция Люксембурга: «Никакие привилегии в области налогообложения не могут быть установлены. Никакое освобождение от налогов или их снижение не может иметь места иначе, как в силу закона» (ст. 101). Конституция РФ не содержит детализированных норм по вопросам налогообложения. Конституционалисты отмечают, что в процессе правового регулирования законодатель должен исходить из презумпции добросовестности налогоплательщика, выводимой из смысла ст. 49, 54 Конституции РФ, а также отсутствия права создавать налоговую систему, руководствуясь предположениями о том, что субъекты экономических отношений – недобросовестные и незаконнослушные граждане.

Налоговая амнистия – это особое явление с очень сложной структурой, состоящее из различных мер экономического и правового характера. Определение понятия амнистии в Налоговом кодексе РФ не закрывает име-

¹¹ Налоговый кодекс Российской Федерации : федер. закон от 16 июля 1998 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹² Основные направления налоговой политики на 2016 и на плановый период 2017–2018 годов // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. URL: <http://www.minfin.ru>

¹³ См.: Шохин С. О. Тенденции изменения правового регулирования публичных и частных финансов, кризисный тренд // Финансовое право. 2016. № 5. С. 21–23.

¹⁴ См.: Конституционная экономика / П. Д. Баренбойм [и др.]. М., 2006.

ющиеся вопросы и будет требовать уточнений и дополнений. Кроме того, на современном этапе в числе актуальных проблем развития финансового права стоят проблемы развития налоговой культуры в обществе, обеспечение баланса сил и интересов всех сообществ¹⁵. В связи с этим одним из перспективных решений может быть закрепление наиболее существенных требований к налогообложению в Конституции РФ, в том числе и по вопросам предоставления налоговых привилегий, прощений и др.

¹⁵ См.: Карасева М. В. Некоторые актуальные вопросы развития финансового права на современном этапе // Финансовое право. 2016. № 2. С. 3–7.

*Филиал ПАО «Промсвязьбанк»
Аббасова Е. В., кандидат юридиче-
ских наук, заместитель управляющего
E-mail: abbasova@mail.ru
Тел.: 8-921-900-07-90*

*Branch of PJSC «Promsvyazbank»
Abbasova E. V., Candidate of Legal Sci-
ences, Deputy Manager
E-mail: abbasova@mail.ru
Tel.: 8-921-900-07-90*