

## О понятии и признаках специального налогового режима

**Аннотация.** Специальные налоговые режимы, введенные в налоговое законодательство для регулирования исполнения налоговых обязанностей индивидуальных предпринимателей и организаций малого и среднего бизнеса, играют особую роль во взаимодействии государства и налогоплательщиков, значительным образом упрощая и повышая эффективность налогообложения для обеих сторон. Однако в судебной практике, включая практику Конституционного Суда РФ, встречаются проблемы понимания правовой природы специальных налоговых режимов, разрешение которых необходимо для дальнейшего принятия обоснованных судебных решений. Настоящая статья посвящена выделению таких признаков специальных налоговых режимов, в первую очередь их системности, и предложению такого научного определения, которое позволило бы отграничить их от общего режима налогообложения и от обычной налоговой льготы.

**Ключевые слова:** специальный налоговый режим, общий режим налогообложения, система налогов и сборов, упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход, патентная система налогообложения.

**DOI: 10.17803/1994-1471.2017.84.11.068-073**

Появление в системе налогового права такого явления, как специальные налоговые режимы, было вызвано объективной необходимостью государства наиболее эффективно организовать свое взаимодействие с многочисленными налогоплательщиками в сфере малого предпринимательства, обеспечивая наиболее простые способы осуществления налоговых изъятий как для себя, так и для налогоплательщиков. Имея в настоящее время достаточно сложную систему налогообложения на федеральном, региональном и местном уровне, публичный субъект стремится упростить порядок уплаты налогов путем значительного сокращения числа налоговых платежей, подлежащих уплате такими лицами.

Введение законодателем подобного разделения на «общую» и «специальную» систему налогообложения или на «общий» и «специальные» налоговые режимы связано с необходимостью выделения из общеустановленного для всех категорий налогоплательщиков порядка исполнения обязанности по уплате налогов специального упрощенного порядка уплаты налогов для отдельных категорий лиц.

В то же время следует признать, что установление более льготных режимов для одних налогоплательщиков по сравнению с другими не является в полной мере единственной целью введения специальных налоговых режимов. В ряде случаев публичный субъект вправе формировать особые режимы налогообложения для особых категорий налогоплательщиков не-

---

© Ногина О. А., 2017

\* Ногина Оксана Аркадьевна, доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры административного и финансового права юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета oksana\_nogina1@mail.ru  
199397, Россия, г. Санкт-Петербург, ул. Капитанская, д. 4

зависимо от того, будет ли это с экономической точки зрения выгодно налогоплательщикам или нет, в том числе исключать право выбора режима для таких налогоплательщиков<sup>1</sup>. К примеру, операторы соглашений о разделе продукции, резиденты особых экономических зон, а до недавнего времени (до 1 января 2013 г.) и налогоплательщики единого налога на вмененный доход (ЕНВД) — обязаны были соблюдать особый режим налогообложения, введенный для них публичным субъектом без каких-либо собственных усмотрений в выборе правил налогообложения.

Более того, традиционная точка зрения о явно преимущественном характере специальных налоговых режимов по сравнению с общим режимом налогообложения с экономической точки зрения не всегда является оправданной, поскольку, к примеру, применение специальных режимов исключает возможность применения вычетов по НДС (за исключением особо предусмотренных случаев), что может оказаться для налогоплательщика решающим фактором при выборе режима. Кроме того, многочисленная судебная практика по уплате ЕНВД в разных регионах в те периоды, когда налогоплательщики, осуществляющие определенные виды деятельности, не могли отказаться от уплаты этого единого налога, бремя уплаты которого экономически оказывалось зачастую даже больше получаемого ими дохода, явно свидетельствовала об отсутствии для таких налогоплательщиков какого-либо льготного характера режима ЕНВД.

Таким образом, мотивы публичного субъекта по формированию для той или иной ка-

тегории налогоплательщиков специального налогового режима могут быть совершенно различными, в том числе организационными, например, упрощение администрирования налоговых платежей или предоставление какой-либо категории налогоплательщиков преимущественного положения на рынке, в том числе за счет налоговой экономии (например, для сельскохозяйственных товаропроизводителей). Но, конечно, в первую очередь специальные налоговые режимы должны быть направлены на улучшение положения налогоплательщиков.

К сожалению, при формировании отдельных элементов специального налогового режима, особенно таких, которые основаны не на реальных экономических результатах деятельности налогоплательщика, а на вменяемых ему «искусственно» показателях (например, при ЕНВД или патентной системе), законодателю никогда не удастся установить «льготность» режима для всех налогоплательщиков, поскольку у каждого налогоплательщика в процессе осуществления им предпринимательской деятельности возникает «своя» экономическая выгода. Именно поэтому совершенно справедливо, что в такой ситуации право на оценку экономических перспектив своей предпринимательской деятельности должно оставаться за налогоплательщиком, который на этапе выбора системы налогообложения должен решить этот вопрос самостоятельно с последующим несением на себе риска выбора «невыгодной» системы налогообложения до установленного законодателем возможного момента отказа от нее<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 16.11.2006 № 475-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Колпашникова Александра Ивановича на нарушение его конституционных прав Федеральным законом “О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах”» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> По мнению Конституционного Суда РФ, налоговое законодательство не исключает действия в налоговых правоотношениях принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики, применения налоговых льгот или отказа от них, которая, однако, не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими полномочиями (см.: постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью “Торговый дом “Камснаб”» // СПС «КонсультантПлюс»).

Публичный субъект, вводя тот или иной специальный налоговый режим, совершенно очевидно определяет его «специальный» характер по отношению к общему режиму налогообложения, не давая при этом общего законодательного понимания специального режима. В настоящее время во второй части Налогового кодекса РФ достаточно активно используются термины «общий режим налогообложения (или общая система налогообложения)» (ст. 346.11, ст. 346.26 НК РФ и др.), «специальный налоговый режим» (разд. VIII.1 НК РФ), «система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей» (гл. 26.1 НК РФ), «упрощенная система налогообложения», «система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» (гл. 26.3 НК РФ).

Введение законодателем подобного разделения на «общую» и «специальную» системы налогообложения или на «общий» и «специальные» налоговые режимы призвано разграничить соответствующие комплексы правовых норм, регулирующих уплату налоговых платежей в рамках различных систем налогообложения. Обращает на себя внимание использование законодательного указания именно на систему налогообложения, в отличие от категории налоговой льготы, установленной при уплате конкретного налога.

В чем же законодатель видит «системность» налогообложения в рамках общего и специального режима? Во-первых, в системе тех налоговых платежей, обязанность по уплате которых должен исполнить налогоплательщик в рамках общего или конкретного специального режима. Поскольку возможны разные модификации этой системы платежей при применении различных специальных налоговых режимов, постольку система налогов, уплачиваемых налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы, может существенным образом отличаться от системы платежей, установленных ст. 13, 14 и 15 НК РФ.

По нашему мнению, под общим налоговым режимом с правовой точки зрения следует понимать совокупность правовых норм, регулирующих возникновение, изменение или

прекращение налоговых обязанностей лиц на основе установленных элементных составов федеральных, региональных и местных налогов и сборов, взимаемых на территории Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований<sup>3</sup>. В рамках общего режима налогообложения у лица возникает обязанность по уплате того количества налогов и сборов, которое определяется в первую очередь наличием у него соответствующего числа объектов налогообложения.

В отличие от общей системы налогообложения в рамках специальной системы, во-первых, могут возникать обязанности по уплате единых специально установленных налогов взамен целой совокупности традиционных налоговых платежей, таких как налог на прибыль организаций, НДС, налоги на имущество, т.е. в рамках специальной системы налогообложения происходит видоизменение перечня обязательных к уплате налоговых платежей, при том что сохраняется исполнение налоговых обязанностей по уплате «незаменимых» платежей, установленных в рамках общей системы налогообложения (таких, например, как земельный налог, транспортный налог и др.) и вводится дополнительный налоговый платеж, когда налогоплательщик в одной части своих налоговых обязанностей применяет специальный налоговый режим, а в другой — общую систему налогообложения. Указанная ситуация, когда налогоплательщик одновременно находится в условиях применения к нему правил общей и специальной (или нескольких специальных) систем налогообложения, выражается законодателем в правиле о том, что большинство специальных налоговых режимов применяются наряду с общим режимом и с другими специальными режимами налогообложения (п. 1 ст. 346.1. п. 1 ст. 346.11, п. 1 ст. 346.26, п. 1 ст. 346.43 НК РФ).

Однако существуют и иные модификации специальных налоговых режимов (например, режим налогообложения операторов соглашений о разделе продукции), которые не изменяют традиционную систему налоговых платежей, устанавливая определенные изъятия при формировании элементного состава налогов по общей системе.

<sup>3</sup> См.: Налоговое право России. Особенная часть / отв. ред. Н. А. Шевелева. М. : Юрист, 2004. С. 502.

Во-вторых, системность большинства специальных режимов налогообложения проявляется в установлении особой формы налогового изъятия — единого налогового платежа или уплаты стоимости патента с соблюдением всех требований, которые предъявляет налоговое законодательство к элементному составу любого налога, включая требование об экономической обоснованности такого изъятия.

В-третьих, системность в формировании специальных систем налогообложения проявляется и в разграничении налоговой компетенции между Российской Федерацией, субъектами РФ и муниципальными образованиями, что также характерно и для общей системы налогообложения.

Так, согласно п. 7 ст. 12 НК РФ законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов РФ и представительные органы муниципальных образований в случаях, порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, вправе устанавливать по специальным налоговым режимам:

- виды предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться соответствующий специальный налоговый режим;
- ограничения на переход на специальный налоговый режим и на применение специального налогового режима;
- налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности;
- особенности определения налоговой базы;
- налоговые льготы, а также основания и порядок их применения.

В частности, гл. 26.1 и 26.3 ч. 2 НК РФ предусматривают возможность правового регулирования отдельных элементов специальных налоговых режимов не только федеральными, но и региональными законодательными актами о налогах и сборах, а также актами представительных органов муниципальных образований.

В-четвертых, системность может усматриваться и в установлении всего комплекса налоговых обязанностей плательщика, включая не только его обязанность по уплате налогового

платежа, но и иные «организационные» обязанности, связанные с особенностями ведения учета, исчисления налога, декларированием, постановкой на учет по специальному основанию, с установлением особых правил проведения камеральных и выездных налоговых проверок, с особыми процедурами перехода на начало и прекращение применения специального налогового режима.

В-пятых, системность проявляется в определении круга лиц, которые вправе или обязаны применять специальную систему налогообложения. Как правило, возможность перехода на применение специальных систем налогообложения обусловлена целым комплексом правовых норм, регулирующих статус тех или иных лиц в рамках как налоговых, так и гражданско-правовых правоотношений.

В-шестых, на системность режимов может указывать законодательное оформление — концентрация норм, посвященных одному режиму в рамках отдельной главы в ч. 2 НК РФ.

Заметим, что указанные выше основания не обязательно проявляются исключительно во всех разновидностях специальных систем налогообложения, поскольку они очень разнообразны. Возможно, что проявления системности могут усматриваться и в некоторых иных признаках специальных систем налогообложения, например в соотношениях режимов при их одновременном применении.

Приведенные выше доводы о системном характере специальных налоговых режимов именно как льготных режимов<sup>4</sup> позволяют отграничивать их от налоговых льгот как преимуществ, устанавливаемых для некоторых категорий налогоплательщиков по отдельным налогам. Смысл налоговой льготы заключается в воздействии ее механизма на отдельный элемент или совокупность элементов того или иного конкретного налога (на объект, налоговую базу, налоговую ставку и др.), что в результате приводит к снижению исчисляемого налога или к полному освобождению от него, в то же время обязанности по уплате иных налоговых платежей в рамках общей системы налогообложения автоматически никак не изменяются.

---

<sup>4</sup> По мнению Минфина РФ, специальные налоговые режимы являются льготными режимами налогообложения и применяются в основном субъектами малого и среднего бизнеса (см.: письмо Минфина от 25.05.2016 № 03-01-11/29777 // СПС «КонсультантПлюс»).

Интересно отметить, что для ряда категорий налогоплательщиков (например, для резидентов особых экономических зон) совокупность норм о налоговых льготах по конкретным налогам, предусмотренная в настоящее время в различных главах НК РФ (налог на прибыль, НДС и др.), объединенная в отдельной главе НК РФ, вполне могла бы рассматриваться в качестве отдельного специального налогового режима, по своему характеру напоминающего специальный режим соглашений о разделе продукции<sup>5</sup>.

Кроме того, такой налог, как налог на игровой бизнес как особый режим налогообложения для данного вида деятельности, также по своему экономическому и правовому характеру больше соответствует природе специального налогового режима, нежели отдельному региональному налогу. В свое время и ЕНВД был отнесен законодателем к числу региональных налогов, что, однако, не помешало Конституционному Суду РФ высказаться о его природе как о природе специального налогового режима<sup>6</sup>.

Таким образом, в широком смысле понимание специального налогового режима может охватывать не только совокупность норм, прямо обозначенных законодателем в качестве таковых, но и иные совокупности правовых норм, регулирующих комплексы налоговых льгот по большинству налогов общей системы налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков (например, резидентов особых экономических зон, инвесторов и др.) или обозначенных законодателем в качестве регионального налога (например, налога на игровой бизнес).

В настоящее время НК РФ лишь устанавливает, что специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок опре-

деления элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных ст. 13—15 НК РФ. При этом законодатель не идет по пути формулирования единого определения специального налогового режима в силу различной, характерной только для каждого конкретного режима его экономической и правовой природы. В первоначальной редакции ст. 18 НК РФ специальные налоговые режимы рассматривались как система мер налогового регулирования, применяемая в случаях и порядке, установленных НК РФ. Еще ранее в соответствии со ст. 18 Закона об основах налоговой системы, действовавшей до вступления в силу НК РФ, законодатель признавал специальным налоговым режимом особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, применяемый в случаях и в порядке, установленных налоговым законодательством, включая замену совокупности налогов и сборов одним налогом<sup>7</sup>.

При отсутствии единообразного подхода законодателя к определению специального налогового режима, с научной точки зрения, по нашему мнению, специальный налоговый режим можно определить как совокупность правовых норм, устанавливающих такое видоизменение общего порядка возникновения, исполнения и прекращения лицом своих налоговых обязанностей, которое приводит к значительному упрощению указанного общего порядка, в том числе путем замены целой совокупности обязанностей по уплате ряда налогов обязанностью по уплате единого платежа, к уменьшению размера налоговых изъятий, а также к полному или частичному освобождению от уплаты налогов и сборов<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> В свое время Верховный Суд РФ рассматривал правовой режим налогообложения в свободной экономической зоне лишь как совокупность налоговых льгот (см.: определение Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда РФ от 13.02.2003 № 78-Г03-3 // СПС «КонсультантПлюс»).

<sup>6</sup> См.: определения Конституционного Суда РФ от 09.04.2001 № 82-О; от 07.02.2002 № 17-О; от 20.12.2005 № 526-О // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>7</sup> Подобного же рода определения специального налогового режима предлагается в научной литературе. См., например: *Слепнева Л. Р.* Специальные налоговые режимы: фискальная роль и регулирующее значение для малого бизнеса // *Известия Иркутской государственной экономической академии.* 2015. Т. 25. № 5. С. 813; *Рахматуллина О. В.* Упрощенная система налогообложения: финансово-правовое регулирование: монография. Оренбург: Университет, 2014. С. 31.

<sup>8</sup> См.: *Налоговое право России. Особенная часть.* С. 503.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Налоговое право России. Особенная часть / отв. ред. Н. А. Шевелева. — М. : Юрист, 2004. — 670 с.
2. Рахматуллина О. В. Упрощенная система налогообложения: финансово-правовое регулирование : монография. — Оренбург : Университет, 2014. — 140 с.
3. Слепнева Л. Р. Специальные налоговые режимы: фискальная роль и регулирующее значение для малого бизнеса // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2015. — Т. 25. — № 5. — С. 812—817.

Материал поступил в редакцию 22 июня 2017 г.

## THE CONCEPT AND CHARACTERISTICS OF A SPECIAL TAX TREATMENT

**NOGINA Oksana Arkadyevna** — Doctor of Law, Associate Professor of the Department of Administrative and Financial Law at the Law Faculty of the St. Petersburg State University  
oksana\_nogina1@mail.ru  
199397, Russia, St. Petersburg, ul. Kapitanskaya, 4

**Abstract.** *Special tax treatments envisaged by the tax legislation to regulate how entrepreneurs and small and medium-sized business organizations fulfill their tax obligations play a particular role in the interaction of the State and taxpayers significantly simplifying and increasing tax efficiency for both parties involved. However, case law, including the practice of the Constitutional Court of the Russian Federation, reveals problems of understanding the legal nature of special tax treatments, the resolution of which is necessary to pass justified court decisions in the future. The paper deals with identification of distinctive features of special tax treatments; primarily, the paper determines their consistency and provides for a scientific definition that would distinguish them from the general taxation treatment and ordinary tax benefits.*

**Keywords:** *special tax treatment, general tax treatment, tax and charges system, simplified tax system, uniform tax on imputed income, patent system of taxation.*

## REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Nalogovoe pravo Rossii. Osobennaja chast' / отв. red. N. A. Sheveleva. — М. : Jurist#, 2004. — 670 s.
2. Rahmatullina O. V. Uproshhennaja sistema nalogooblozhenija: finansovo-pravovoe regulirovanie : monografija. — Orenburg : Universitet, 2014. — 140 s.
3. Slepneva L. R. Special'nye nalogovye rezhimy: fiskal'naja rol' i regulirujushhee znachenie dlja malogo biznesa // Izvestija Irkutskoj gosudarstvennoj jekonomicheskij akademii. — 2015. — T. 25. — № 5. — S. 812—817.