

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования  
«Тольяттинский государственный университет»

Институт права

(наименование института полностью)

Кафедра «Конституционное и административное право»

(наименование)

40.04.01 Юриспруденция

(код и наименование направления подготовки)

Правовое обеспечение государственного управления и местного самоуправления

(направленность (профиль))

## ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)

на тему Правовое регулирование специальных налоговых режимов в Российской Федерации

Обучающийся

В.Ю. Моисеева

(Инициалы Фамилия)

(личная подпись)

Научный  
руководитель

к.ю.н. В.В. Романова

(ученая степень (при наличии), ученое звание (при наличии), Инициалы Фамилия)

Тольятти 2023

## Оглавление

Введение.....	3
Глава 1 Теоретико-правовой анализ специальных налоговых режимов.....	10
1.1 Понятие и виды специальных правовых режимов.....	10
1.2 Понятие и сущность специальных налоговых режимов.....	28
Глава 2 Виды специальных налоговых режимов.....	39
2.1 Специальные налоговые режимы, установленные Налоговым кодексом Российской Федерации.....	40
2.2 Специальные налоговые режимы, установленные в качестве эксперимента другими федеральными законами .....	52
Глава 3 Актуальные вопросы соотношения специального и льготного налоговых правовых режимов .....	71
3.1 Соотношение льготного и специального налоговых режимов ..	71
3.2 Вопросы применения и совершенствования специального налогового режима как части льготного налогового режима.....	76
Заключение .....	94
Список используемой литературы и используемых источников.....	103

## Введение

Актуальность работы. Институт налогообложения является важнейшей составляющей структуры государственного строя, выступающий одним из главных условий функционирования государственного аппарата и обеспечивающий стабильность государства в целом. Поэтому, уплата законно установленных налогов и сборов провозглашена в качестве конституционной обязанности каждого гражданина Российской Федерации (ст. 57 Конституции Российской Федерации [40]). При этом, налоги являются сложной сферой экономических отношений в обществе. Императивный характер налогов обязывает государство учитывать возможности налогоплательщиков, реагировать на их предпринимательскую активность.

Одним из главных инструментов налогового регулирования выступают специальные налоговые режимы, появление которых вызвано объективной необходимостью с целью эффективного взаимодействия государства с налогоплательщиками посредством обеспечения наиболее простых способов налогообложения субъектов малого предпринимательства.

Специальные налоговые режимы – особый порядок налогообложения, рассматриваемый как альтернативный к общей системе налогообложения. Использование специальных режимов налогообложения предполагает существенное снижение налогового бремени субъектов предпринимательской деятельности.

В современной налоговой системе специальные налоговые режимы занимают значительное место, предоставляя налоговые льготы хозяйствующим субъектам. Несмотря на то, что специальным налоговым режимам посвящен отдельный раздел VIII.1 Налогового кодекса Российской Федерации, действующее налоговое законодательство, определяя его «специальный» характер по отношению к общему налоговому режиму, не формулирует его общее законодательное определение. На практике встречаются проблемы понимания правовой природы специальных

налоговых режимов, что затрудняет принятию обоснованных судебных решений.

Критику вызывает и проблема самостоятельного выбора налогоплательщиком перехода на специальный правовой режим, что несет в себе риск выбора «невыгодной» системы налогообложения и невозможностью отказаться от него до установленного законом момента.

Более того, практика законодательного регулирования последних лет все больше наполняется льготами, которые ориентированы на стимулирование предпринимательской деятельности и выступают своего рода специальными мерами налоговой поддержки. В связи с тем, что налоговые льготы могут действовать по отдельным налогам, предоставляться адресно или в составе единого пакета налоговой поддержки, их рассматривают в качестве особого или специального налогового режима. Поэтому, в теоретико-правовом аспекте актуальной остается проблема соотношения специального налогового режима со льготным режимом налогообложения, который законодательно не выделен, но при этом имеет широкое применение. По своей сущности льготные налоговые режимы несмотря на то, что противопоставлены общему налоговому режиму применяются в статусе второго, т.е. общего налогового режима. Однако, также как им специальные налоговые режимы льготные налоговые режимы являются альтернативными общему налоговому режиму. Все ставит вопрос о необходимости разграничения или обобщения специального и льготного налоговых режимов.

Кроме того, следует отметить, что законодательство, регламентирующее специальные налоговые режимы, недостаточно соответствует принципам удобства и простоты. Устранение пробелов и противоречий будет способствовать развитию малого бизнеса и снизит расходы на налоговое администрирование, то есть расходы бюджета, что актуально в условиях финансового кризиса.

В целом, правовое регулирование специальных налоговых режимов находится в стадии развития, что обуславливает актуальность и выбор темы для магистерского исследования.

Степень научной разработанности темы исследования. Специальные налоговые режимы являются предметом исследования как экономической, так и юридической науки. В экономическом аспекте исследуются вопросы теории и практики применения специальных налоговых режимов [42], их развитие [12] и совершенствование [44].

Монографические исследования ученых-юристов посвящаются определению места специальных налоговых режимов в системе правовых явлений, как самостоятельной юридической конструкции [26]. В отдельных исследованиях проводится ретроспективный анализ элементов специального налогообложения, рассматривается зарубежный опыт регулирования специальных налоговых режимов [54], а также особенности правового регулирования видов специальных налоговых режимов [62]. В правовом аспекте исследуют механизм правового регулирования уплаты налогов посредством специальных налоговых режимов [39].

В научной периодике рассматриваются такие вопросы, как понятие специального налогового режима [34], [60], отдельные их виды [13], [38], [45], [104].

Специальные налоговые режимы рассматриваются применительно к отдельным зарубежным правовым порядкам [133] и в региональном аспекте [132], [134], [135], [137].

Несмотря на активно-проводимые исследования в области специального режима налогообложения, необходим комплексный научно-правовой анализ в соответствии с нормами действующего налогового законодательства и с учетом правоприменительной практики. Все это еще раз подчеркивает насущность и своевременность обращения к заявленной теме магистерского исследования.

Объект исследования – совокупность общественных отношений, образующих специальный режим налогообложения.

Предмет исследования – нормы действующего законодательства, регулирующие отдельные виды специальных налоговых режимов, материалы юридической практики научно-теоретические исследования ученых.

Цель исследования – научно-правовой анализ специальных налоговых режимов в соответствии с нормами действующего налогового законодательства на основе материалов юридической практики, выявление проблем и предложение путей их решения.

Поставленная цель исследования достигается посредством решения следующих задач:

- рассмотреть научно-теоретическое понятие «специальный правовой режим»;
- исследовать понятие и сущность специальных налоговых режимов;
- провести правовой анализ специальных налоговых режимов, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации;
- исследовать специальные налоговые режимы, установленные в качестве эксперимента отдельными федеральными законами;
- провести сравнительно-правовой анализ специального налогового режима со льготным режимом налогообложения;
- выявить вопросы, возникающие при применении специального налогового режима как части льготного налогообложения.

Методологическая основа исследования - диалектический и формально-юридический методы познания, позволившие систематизировать и обобщить собранный научно-правовой и практический материал по теме исследования. Дедуктивный метод исследования позволил выявить сущность и понятие специального налогового режима, а также его виды. Кроме того, при написании работы использовался логический метод, статистический и метод сравнительного анализа.

Нормативно-правовая основа исследования: Конституция Российской Федерации, части 1 и 2 Налогового кодекса Российской Федерации, а также другие федеральные законы в части установления специальных налоговых режимов.

Теоретическая основа исследования представлена трудами следующих ученых: С.С. Алексеева, О.Ю. Бакаевой, С.В. Барулина, О.А. Бондаренко, А.В. Бурлак, А.В. Верецкого, В.В. Громова, В.В. Долинской, В.Ю. Ждановой, Н.С. Иващенко, В.В. Кикавец, Р.К. Костанян, А.В. Красюкова, А.П. Лиманской, Д.А. Липинского, Е.А. Малыхиной, А.В. Малько, О.А. Ногиной, Г.Ф. Ручкиной, Р.Л. Хачатурова и др.

Научная новизна исследования заключается в положениях, выносимых на защиту, в сформулированных самостоятельных выводах научно-теоретического и практического значения:

- сформулировано определение специального налогового режима: установленные Налоговым кодексом Российской Федерации и применяемые в случаях и порядке предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации или иными федеральными законами, предусматривающими проведение экспериментов по установлению специальных налоговых режимов и предусматривающие особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных статьями 13 - 15 НК РФ с целью упрощения общего порядка налогообложения;
- для использования УСН первым условием является подача соответствующего уведомления. Верховный Суд РФ в ряде своих документах отразил позицию, согласно которой применение УСН имеет уведомительный, а не разрешительный характер. А правовое значение уведомления налоговых органов о применении УСН состоит не в получении соответствующего согласия, а выражение волеизъявления налогоплательщика. Поэтому на практике в случае,

когда налогоплательщик не подал соответствующее уведомление о переходе на УСН, но по факту применял данный специальный налоговый режим, такое лицо признается налогоплательщиком УСН. Обозначенные выводы Верховного Суда РФ были отражены в письме ФНС России от 14.10.2019 г. № СА-4-7/21065. Однако на практике налоговые органы нарушают права организаций и индивидуальных предпринимателей, которые по факту применяли УСН, но предварительно не уведомили налоговые органы. Исправить подобную ситуацию целесообразно внесением изменений в ст. 346.12 НК РФ, исключив из данной нормы подп. 19 п. 3;

- дискуссионной является проблема исключения из п. 7 ст. 346.43 НК РФ второго предложения, которое устанавливало предельно максимальный размер годового дохода индивидуального предпринимателя. Данная ситуация находится в противоречии с позициями Конституционного Суда РФ, так как федеральный законодатель по факту устранился от ограничения полномочий регионального законодателя в части патентной системы налогообложения;
- при введении АСУН введен новый субъект в виде уполномоченной кредитной организации, которая уполномочена налогоплательщиком передавать сведения в налоговый орган. При этом, налогоплательщик обладает правом подтвердить или скорректировать указанную информацию. Однако законодатель оставил без внимания форму корректировки информации, предоставленной УКО в налоговые органы. Представляется, что данный пробел нуждается в соответствующем дополнении Федерального закона №17-ФЗ с указанием на то, что корректировка информации должна производиться без нормативного и документального обоснования;



- необходимо ст. 123 НК РФ дополнить возможностью привлечения УКО к ответственности за неправомерное исчисление налога, которое повлекло не удержание или не перечисление налога в установленный законом срок;
- специальные и льготные налоговые режимы имеют ряд отличительных признаков, не позволяющие их смешивать. Однако действующее правовое регулирование позволяет признать льготные налоговые режимы частью специальных налоговых режимов, не входящих в их систему в контексте ст. 18 НК РФ. Решить данную проблему необходимо посредством систематизации льготных налоговых режимов, которые должны являться самостоятельным объектом налогового регулирования, что в свою очередь упорядочило бы практику налогового стимулирования экономической активности отдельных налогоплательщиков.

Структурными элементами магистерской диссертации являются: введение, три главы, включающие шесть параграфов, заключение и список используемой литературы и используемых источников.

# **Глава 1 Теоретико-правовой анализ специальных налоговых режимов**

## **1.1 Понятие и виды специальных правовых режимов**

Исследование специальных налоговых режимов необходимо начать с определения такой научно-теоретической дефиниции, как «специальный правовой режим». Специальный правовой режим является частью еще более широкой категории – «правовой режим».

Несмотря на то, что категории «правовой режим» и «специальный правовой режим» активно используются законодателем, нормативное их определение отсутствует.

В общетеоретическом значении правовой режим понимают как «порядок регулирования, который выражен в комплексе правовых средств, характеризующих особое сочетание взаимодействующих между собой дозволений, запретов, а также позитивных обязываний и создающих особую направленность регулирования» [3, с. 185].

Правовые режимы делятся на отдельные виды, в основе классификации которых лежат способы правового регулирования, т.е. запреты, дозволения, позитивные обязывания. При этом, «в каждом режиме – и это во многом определяет его специфику – один из способов, как правило, выступает в качестве доминанты, определяющий способ, весь его облик и как раз создающий специфическую направленность, настрой в регулировании» [4, с. 243].

Так, С.С. Алексеев среди правовых режимов выделяет общие или первичные и специальные или вторичные режимы [3, с. 187]. По мнению ученого общими являются режимы отраслей права, которые являются базой и для других первичных режимов [3, с. 187]. В свою очередь, отраслевой режим С.С. Алексеев понимает как «особую, целостную систему регулятивного воздействия, которая характеризуется специфическими

приемами регулирования – особым порядком возникновения и формирования содержания прав и обязанностей, их осуществления, спецификой санкций, способов их реализации, а также действием единых принципов, общих положений, распространяющихся на данную совокупность норм» [2, с. 172].

Р.О. Халфина отмечает, что главным критерием разграничения отраслей права наряду с единством предмета является «наличие специфического метода и свойственных ему правовых средств». Отраслевой режим складывается применительно к конкретному виду общественных отношений, экономическое, социально-политическое содержание которого предопределяет сам факт его формирования, и его юридическую специфику.

На основе общих режимах создаются специальные режимы. Так, внутри уголовно-правового режима можно выделить специальный режим уголовной ответственности несовершеннолетних, специальный режим назначения наказания и т.д. В рамках гражданско-правового режима имеет место быть специальный режим недвижимого имущества, который представляет собой вторичный специальный режим, обладающий определенными специфическими особенностями совершения сделок, объектом которых является недвижимое имущество. В рамках общего административно-правового режима выделяют специальный режим информации, режим чрезвычайного положения и т.д.

Вторичные, т.е. специальные режимы выступают модификацией общего налогово-правового режима и характеризуются наличием особых правил, носящих индивидуально-определенный характер [106, с. 164]. В действующем Налоговом кодексе Российской Федерации [59] в ст. 18 предусмотрено шесть видов специальных налоговых режимов. Эти режимы установлены для различных видов организаций, которые в силу специфики осуществляемой ими деятельности требуют специальных подходов при налогообложении.

Специальные режимы существуют внутри общих, отраслевых режимов

и регулируют те области общественных отношений, которые не могут быть урегулированы в обычном порядке. В данном случае возникает необходимость в особых принципах, в отдельных специфических приемах регулирования, что и составляет юридические особенности специальных режимов.

Таким образом, в действующем законодательстве содержится достаточное количество специальных правовых режимов, отличных от общих режимов, однако в науке отсутствует базовое фундаментальное исследование специального правового режима, как общетеоретической категории, которое определило бы основные характерные черты и признаки данного правового явления, которое реально существует и имеет место быть в современной правовой действительности.

В научно-теоретическом аспекте специальные правовые режимы выделяли уже в начале XX столетия применительно к режиму военного положения. Первым фундаментальным трудом, посвященного рассматриваемой проблематике по праву считается работа В.М. Гессена «Исключительное положение» [16]. Однако еще ранее специальные правовые режимы рассматривались Н.М. Коркуновым [41, с. 431-450], Я.М. Магазинером [50] и А.С. Алексеевым [1] применительно к режиму чрезвычайного права.

В.М. Гессен исключительное положение, т.е. специальный правовой режим определял как «совокупность исключительных полномочий, в чем бы они ни состояли, представляемых правительственной власти при наступлении обстоятельств, угрожающих изнутри или извне существованию государства» [16, с. 57]. Ученый выделял несколько форм исключительного положения: «военное (осадное) положение... вводимое в случаях внешней войны, и фиктивное военное (или осадное) положение, вводимое в случаях внутренних смут» [16, с. 57].

В настоящее время учеными также предпринимаются попытки теоретического осмысления специальных правовых режимов применительно

к отдельным его видам. Так, говорят о специальных административно-правовых режимах, административно-правовых режимах информации, оборота оружия, особых территорий, особого положения, о специальных налоговых режимах; специальных режимах использования земли и природных ресурсов и т.д.

Наиболее часто специальный правовой режим является объектом научных исследований ученых-административистов, которые высказывают различные точки зрения относительно понятия данной правовой категории.

Так, специальный правовой режим определяется как:

- совокупность мероприятий временного характера;
- специальные административно-правовые меры, применяемые при чрезвычайных обстоятельствах с целью усиления охраны общественного порядка и обеспечения общественной безопасности;
- режим деятельности, вводимый в качестве социально-объективной и правовой меры обеспечения безопасности личности, общества и государства [21].

С.И. Леншин понимая специальный правовой режим как систему норм, дает следующее определение: «это система взаимосвязанных норм, регулирующих относительно самостоятельную совокупность общественных отношений или какие-либо их компоненты, свойства, в исключительных (необычных) условиях действия конституционно-правовых норм, законодательства РФ и подзаконных актов органов государственной и муниципальной власти» [48].

Специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени для категорий налогоплательщиков, отвечающих определенным Налоговым кодексом РФ требованиям.

Достаточно широко понимает специальный правовой режим Д.Н. Бахрах, объединяя в едином понятии социальные процессы, виды деятельности, специальные объекты (предметы) и территории [8, с. 279].

Данная позиция ученого вполне согласуется с законодательным подходом к определению отдельных видов специальных правовых режимов. Например, если обратиться к нормам п. 1 ст. 1 Федерального конституционного закона РФ «О военном положении» [126], то законодатель режим военного положения определяет как режим территорий.

Как режим деятельности отдельных субъектов определяется специальный правовой режим чрезвычайного положения в ст. 1 Федерального конституционного закона РФ «О чрезвычайном положении» [127].

Д.Н. Бахрах в своем определении указывает только лишь объект, в отношении которого могут быть установлены специальные правовые режимы, оставляя без внимания его структурные и целевые особенности. Тогда как Р.Р. Галиуллин, давая общее определение правового режима, выделяет в нем два элемента – правовой режим объектов и деятельности по их владению, пользованию и распоряжению. При этом, под правовым режимом объекта ученый понимает, закрепленные в нормах права сущностно-юридические особенности определенного объекта в конкретной сфере, выраженные в соответствующих элементах. Правовой режим деятельности – это определяемые нормами права особенности порядка осуществления различных действий, связанных с владением, пользованием и распоряжением объектом (объектами) [15, с. 43].

С.Б. Глушаченко и А.Н. Померлян, определяя специальный правовой режим чрезвычайного положения, в своем определении указывают на условия, цели и средства ради которых и с помощью которых устанавливается данный режим: режим, «вводимый в случаях, угрожающих жизненно важным интересам общества, государства или личности, в целях обеспечения граждан и защиты конституционного строя, допускающий определенные ограничения прав и свобод физических и юридических лиц, возложение на них дополнительных обязанностей в рамках законодательства, а также расширение полномочий органов государственной власти» [17].

В рамках теории государства и права специальный правовой режим не выделяется в качестве научно-правовой категории, требующей отдельного научного исследования.

Так, Р.Л. Хачатуров и Д.А. Липинский в своей монографии «Общая теория юридической ответственности» выделяют «специальный охранительный режим», который предусмотрен нормами ФКЗ «О чрезвычайном положении», Федерального закона РФ «Об особо охраняемых природных территориях» [118], Закона РФ «О психиатрической помощи и гарантиях прав граждан при ее оказании» [29] и т.д. К созданию данного режима приводит реализация целого комплекса охранительных правоотношений, которые не являются отношениями юридической ответственности [129, с. 580-581].

С.С. Алексеев специальные правовые режимы определяет как режим модификации общих режимов, которые вносят либо особые льготы и преимущества, либо особые ограничения [3, с. 184-205]. Общий же правовой режим ученый определяет как «комплекс правовых средств». Аналогично ему, понимает общие правовые режимы Д.Н. Бахрах, определяя их как «совокупность юридических средств регулирования» [8, с. 279].

Данные определения позволяют выявить такую общую черту между рассматриваемыми правовыми режимами, как то, что оба режима представлены правовыми средствами.

Однако специальные правовые режимы обладают специфическими признаками, отличающими их от общих правовых режимов.

Так, исходя из приведенных выше определений общего и специального правовых режимов, основное отличие между ними состоит в том, что общий режим представлен комплексом правовых средств, тогда как специальный правовой режим состоит либо из особых льгот и преимуществ, либо из особых ограничений. Причем, общий правовой режим представлен комплексом правовых средств, выражающие общие и исходные «соотношения способов правового регулирования на данном участке

социальной жизни» [3, с. 187].

По данному поводу следует обратить внимание на следующее.

Как известно, юридические особенности общего (отраслевого) режима характеризуются тем, какой способ правового регулирования имеет для данного режима ведущее значение. Вместе с тем представляется неправильным преувеличивать значение способов правового регулирования для общих правовых режимов, так как то, что характерно для способов правового регулирования, выступает как общая направленность первичного режима. Общедозволительное или разрешительное начало, лежащие в основе того или иного общего режима, определяет его облик, дух, который наполняет, пронизывает весь порядок регулирования. Все это важно для понимания природы складывающихся правоотношений, для решения вопроса: что «все другое» – запреты, обязывания, дозволения – должны быть точно и прямо регламентированы в нормативных актах.

Однако исходное значение общедозволительного или разрешительного начала в специальных правовых режимах приобретает несколько иной подход. По мнению С.С. Алексеева при общедозволительном порядке правового регулирования, также как и при разрешительном, специальные правовые режимы выступают «в основном в качестве ограниченных» [3]. Если же в законодательстве предусмотрены дополнительные льготы, которые делают «исключения из исключения» и как бы возвращают правоотношения к общему, первичному режиму, то такой режим является льготным. По данному поводу хотелось бы уточнить следующее. Льготы является теми правовыми средствами, с помощью которых образуются правовые режимы. Ученый, давая определение специального правового режима, писал, что данный режим вносит «либо особые льготы...». То есть по его же собственным словам, специальный правовой режим может быть льготным, иначе говоря, предоставлять дополнительные права субъектам права. Следовательно, правовой режим, который вносит особые льготы и является специальным правовым режимом.



Следует согласиться с С.С. Алексеевым в том, что при общедозволительном порядке правового регулирования, также как и при разрешительном, специальные правовые режимы выступают «в основном в качестве ограниченных».

Данное положение можно подтвердить следующими примерами.

Например, основы правового режима пользования жилым помещением построены на общедозволительных началах, выраженные в праве собственника или нанимателя на соответствующее жилое помещение. Это право связано с конституционным правом на жилище (ст. 40 Конституции РФ). Общий правовой режим пользования жилым помещением имеет черты режима, основанного на общедозволительных началах, так как связан с известными преимуществами для собственника или нанимателя жилого помещения. Специальные режимы жилых помещений связаны с хозяйственной деятельностью предприятий, необходимостью решения на них кадровых вопросов, спецификой некоторых видов работ, потребностями временного обеспечения жильем учащихся, и других категорий лиц. Предоставление жилых помещений специализированного жилищного фонда не преследует цели улучшения жилищных условий его пользователей, а предназначено создать надлежащие жилищно-бытовые условия для выполнения служебных обязанностей граждан, а также для временного проживания отдельных категорий лиц. Главное, что характеризует своеобразие этих специальных правовых режимов, касается в основном преимуществ и льгот. Данный специальный режим выражается в расширении прав организаций, управляющих специализированным жилищным фондом, которым предоставлено полномочие прекращать жилищные права у лица, которое утратило трудовые связи с нанимателем. Кроме того, сужены права нанимателя, специализированного жилье, которому запрещено его отчуждать, передавать в аренду, внаем (п. 3 ст. 92 ЖК РФ [28]). Таким образом, специальный правовой режим специализированного жилищного фонда является разрешительным в отношении нанимателей данных жилых

помещений, а также в отношении организаций, управляющих специализированным жилищным фондом, т.е. разрешает то, что разрешено законом.

Таким образом, режим специализированного жилищного фонда может являться общим правовым режимом, разрешительного профиля, в рамках которого есть возможность выделить специальные правовые режимы разрешительного как в отношении организаций, управляющих специализированным жилищным фондом, так и в отношении нанимателей жилых помещений специализированного фонда.

Помимо того, что относительно нанимателей жилых помещений специализированного фонда в рамках данного правового режима существует специальный режим разрешительного профиля, представляется возможным выделить и специальный дозволительный режим относительно отдельных категорий лиц среди нанимателей жилых помещений специализированного жилищного фонда.

В целом, действующим законодательством предусмотрены особые льготы в отношении лиц, конкретно указанных в законе, что и образует специальный правовой режим жилых помещений специализированного жилищного фонда, который вносит особые льготы, состоящие в дополнительном праве отдельных категорий лиц на предоставление им другого жилого помещения. Данный специальный правовой режим является дозволительным (относительно нанимателей), так как представлен правовыми средствами дозволительного характера. Относительно организаций, управляющих специализированным жилищным фондом, рассматриваемый специальный правовой режим является разрешительным.

Следует обратить внимание и на то, что общим правовым режимом в сфере жилищных отношений является жилищно-правовой режим, который основан на общедозволительных началах. Однако, в рамках данного общего правового режима общедозволительного профиля можно выделить не только ограничивающие специальные правовые режимы, но и также

общедозволительные.

Сказанное позволяет сделать вывод о том, что внутри общего правового режима общедозволительного профиля могут быть специальные правовые режимы как общедозволительные, так и разрешительные. Общий же режим, основанный на общедозволительном способе правового регулирования, является общедозволительным, принципом которого является «дозволено все, кроме...».

Таким образом, в отношении общих правовых режимов тип правового регулирования не имеет определяющего значения. Однако то обстоятельство, что для них характерна общая направленность, соответствующая способам правового регулирования, предопределяет саму возможность формирования внутри общего правового режима специальных правовых режимов, в основе которых сообразно их профилю лежит общедозволительный или разрешительный порядок.

Следует отметить, что общее применительно к запретам и дозволениям понимается в том смысле, что соответствующее нормативное положения является «исходным и направляющим правовым началом» на данном участке общественных отношений [3, с. 82], из которых, однако, имеются исключения. Иначе говоря, общее соотносится с исключениями из этого общего, конкретными дозволениями или конкретными запретами, с которыми они существуют в нераздельном единстве.

Таким образом, особые льготы и преимущества и особые ограничения лежат в основе специальных правовых режимов, которые представлены дополнительными правами или дополнительными запретами или позитивными обязываниями. Особые льготы и преимущества и особые ограничения понимаются в том смысле, что их соответствующее нормативное положение является исключением из общих правил на данном участке общественных отношений.

Однако, следует заметить, что некоторые ученые считают, что специальные правовые режимы обеспечиваются правовыми ограничениями,

и в своих определениях не указывают на включение в их содержание дополнительных прав, которые могут включать особые льготы и преимущества.

В частности, В.Б. Рушайло в качестве средств специальных правовых режимов называет:

- дополнительные запреты и обязывания;
- специальные административные меры;
- систему контроля и надзора за выполнение режимных требований [103, с. 64].

Как видно ученый не включает в содержание специальных правовых режимов таких юридических средств как льготы и поощрения, которые предоставляют дополнительные права.

Тогда как действующее законодательство предусматривает специальные правовые режимы, основанных, к примеру, на дополнительных преимуществах относительно определенной категории лиц. В частности, ст. 447 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации [113], оговорен механизм инициации уголовного преследования в отношении отдельных категорий должностных лиц, перечень которых является исчерпывающим. Иначе говоря, в главе 52 УПК РФ предусмотрен специальный правовой режим производства по уголовным делам в отношении отдельных категорий лиц. В частности, для действующего Президента РФ установлен процессуальный иммунитет в ст.ст. 91, 93, п. «е» ст. 102, п. «ж» ст. 103, п. 7 ст. 125 Конституции [128]. Для Президента РФ, прекратившего исполнение своих полномочий, процессуальный иммунитет предусмотрен Федеральным законом «О гарантиях Президенту Российской Федерации» [116]. Статус и процессуальный иммунитет кандидата в Президенты РФ определен Федеральным законом РФ «О выборах Президента Российской Федерации» [115].

Таким образом, специальный правовой режим предусматривает не только особые ограничения, но и особые льготы и преимущества. В

приведенном примере такой особой льготой является правовой иммунитет, создающий специальный правовой режим, позволяющий облегчить положение Президента РФ. Процессуальный иммунитет является правостимулирующим средством, побуждающим к определенному поведению, и выступает своеобразным изъятием, правомерным исключением для конкретных лиц, установленных уголовно-процессуальным законодательством. Следует также отметить, что процессуальный иммунитет, предусмотренный для некоторых категорий лиц, представляет собой одну из форм проявления дифференциации юридического упорядочения социальных связей.

Итак, специальные правовые режимы могут быть представлены не только ограничениями, но, так же льготами и преимуществами, предоставляющие дополнительные права.

Примером особого льготного режима, является режим особой экономической зоны, посредством которого устанавливается льготный режим инвестиций и предпринимательской деятельности. «В целом вся система предоставляемых льгот, - пишут Н. Смородинская и А. Капустин, – должна служить инструментом реализации имеющихся сравнительных преимуществ данной территории» [107, с. 131].

Так же и в налоговом праве, специальные налоговые режимы рассматриваются как модификация общего налогово-правового режима, основой которого являются позитивные обязывания. Основу специальных налоговых режимов составляют позитивные обязывания [32, с. 16].

Таким образом, особые ограничения и особые льготы и преимущества являются составляющими элементами специального правового режима, отличающие его от общего правового режима.

Важно также обратить внимание на то, что многие ученые смешивают понятия, отождествляя специальный правовой режим с особым правовым режимом [11], [55], [101], [129].

В.Д. Мельгунов разграничивает особые и специальные правовые

режимы на том основании, что критерием выделения специального правового режима являются особенности субъекта или объекта. Если в основу заложить особенности и субъекта и объекта, то такие режимы можно называть особыми [56, с. 113]. Представляется, что режимы, в основу которых заложены особенности и субъекта и объекта, следовало бы именовать как общие правовые режимы, которые выражают общие и исходные соотношения способов правового регулирования в области конкретных общественных отношений. Правовые режимы, установленные относительно субъекта или объекта – являются модификацией общих режимов, основой которых являются особые льготы и преимущества, или особые ограничения относительно субъекта или объекта конкретного общественного отношения и, следовательно, такие правовые режимы являются специальными правовыми режимами.

В.Б. Рушайло, давая определение специальному правовому режиму, далее перечисляет признаки особого правового режима, которые вытекают из приведенного ранее им определения специального правового режима [102]. То есть в данном случае ученый смешивает данные понятия, отождествляя их друг с другом.

Однако позже, В.Б. Рушайло, под особым правовым режимом в некоторых моментах имеет в виду общий правовой режим [103, с. 63]. При этом, по мнению ученого, специальный правовой режим устанавливается там, где неэффективен общий порядок реализации юридических средств. Общий и специальный правовой режим – это два самостоятельных правовых режима, которым свойственны определенные характерные черты и признаки, которые обеспечиваются определенными юридическими средствами, отличающие данные правовые явления друг от друга. Бесспорным является то, что общий правовой режим более широкое понятие, которое может включать в себя и специальный правовой режим или несколько специальных правовых режимов.

Следовательно, можно сделать вывод о том, что особый правовой

режим является общим административно-правовым режимом по отношению к специальным правовым режимам в области административно-властных отношений.

Установление и применение специального правового режима происходит в тех случаях, когда обычных мер оказывается недостаточно. Все приведенные определения и признаки специального правового режима характеризуют его как социально-правовое явление, имеющее место быть в настоящей правовой действительности. Поэтому, для науки теории государства и права представляется необходимым разработать общетеоретическую конструкцию данной категории, которая являлась бы фундаментальной для всех отраслей права.

В связи с этим, следует согласиться с С.С. Алексеевым, который считает, что специальный правовой режим является производным от первичного (общего) правового режима, в связи с чем, им присущи некоторые общие черты, а именно:

- и общие и специальные правовые режимы устанавливаются нормами права и обеспечиваются государством;
- и общие и специальные правовые режимы – это порядок правового регулирования, состоящий из юридических средств, характеризующихся определенным их сочетанием.

Однако, несмотря на свою вторичность, специальный правовой режим является самостоятельной научной категорией, характеризующейся специфическими признаками, отличающими его от общего правового режима:

- специальный правовой режим является производным (вторичным) режимом от общего правового режима, т.е. общий правовой режим может содержать один или несколько специальных правовых режимов;
- в основе специальных правовых режимов лежит общедозволительный или разрешительный порядок правового

регулирования, тогда как для общего правового режима, тип правового регулирования не имеет определяющего значения, а выражает общую направленность, соответствующую способам правового регулирования и предопределяет саму возможность формирования вторичного режима;

- особые льготы и преимущества, либо особые ограничения являются составляющими элементами специального правового режима, в то время как общий правовой режим представлен комплексом правовых средств;
- в специальных правовых режимах особые льготы и преимущества состоят в дополнительных правах, а особые ограничения заключаются в дополнительных запретах или позитивных обязываниях.

Таким образом, можно сформулировать следующее научно-теоретическое определение специального правового режима:

- установленный нормами права и обеспечиваемый государством, общедозволительный или разрешительный порядок правового регулирования деятельности, специальных объектов (предметов) и территорий, представленный либо особыми льготами и преимуществами, либо особыми ограничениями, совокупность которых создает конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности для удовлетворения интересов отдельных субъектов права.

В доктрине предпринимаются попытки классификации специальных правовых режимов на отдельные виды.

Исходя из того, что специальный правовой режим является вторичным, производным режимом от общего правового режима, его классификация также может быть производной от классификации основного правового режима.

Конкретные отрасли права разрабатывают собственную



классификацию правовых режимов. Более подробная классификация правовых режимов разработана учеными административистами.

Так, специальные правовые режимы классифицируют по сфере действия, на международно-правовые и внутригосударственные правовые режимы. Международно-правовые режимы – порядок регуляции и охраны, в осуществлении которых участвуют два и более государств.

Так, III Женевской конвенцией 1949 г. регламентирован режим военнопленных [27]. В рамках данного режима выделяется специальный режим военнопленных офицерского состава, которые в отличие от обычных военнопленных не могут быть принуждены к какой-либо работе (ст. 49), за исключением, если они сами попросят дать им подходящую для них работу.

Внутригосударственные режимы – устанавливаются внутри государства с целью защиты внешних границ. В рамках данных режимов также выделяются специальные правовые режимы. В частности, специальным правовым режимом по обеспечению внутренней и внешней безопасности является специальный таможенный режим и т.д.

По предмету правового регулирования различают: конституционный, административный, финансовый, таможенный, налоговый, земельный правовой режим и т.д.

Специальные правовые режимы классифицируют в зависимости от субъекта носителя режима, от функций права (регулятивные и охранительные режимы).

Особое значение имеет классификация специальных правовых режимов в зависимости от средств, доминирующих в конкретном режиме. Так, в рамках специального правового режима можно выделить льготный режим, который предоставляет дополнительные права и специальный ограничивающий режим. В свою очередь специальный льготный режим можно классифицировать в зависимости от отраслевой принадлежности на:

- специальный конституционный льготный режим (льготный порядок приема в гражданство предусматривает специальный правовой

режим приема в гражданства по рождению и в упрощенном порядке (ст. 12, ст. 14 Федерального закона РФ «О гражданстве Российской Федерации» [125]);

- специальный трудовой льготный режим (преимущества, установленные в Трудовом кодексе РФ [112] для беременных женщин (глава 41 ТК РФ), подростков (глава 42 ТК РФ)),
- специальный финансовый льготный режим (налоговые льготы, преференции, дотации, субсидии) и т.п.

в зависимости от способа получения благ:

- специальный правовой режим, предоставляющий дополнительные права;
- специальный правовой режим, освобождающий от некоторых видов обязанностей и юридической ответственности и т. д.

Специальный ограничивающий режим, который устанавливает дополнительные запреты или позитивные обязывания также можно классифицировать:

- по форме выражения: запрещающие специальные правовые режимы; наказывающие специальные правовые режимы, которые влекут дополнительные запреты; обязывающие специальные правовые режимы; специальные правовые режимы, устанавливающие пределы, границы осуществления прав; специальные правовые режимы, устанавливающие определенные изъятия; специальные правовые режимы, устанавливающие цензы; специальные правовые режимы, устанавливающие лимиты;
- специальные правовые режимы, устанавливающие постоянные или временные ограничения.

В зависимости от способа получения благ выделяют:

- специальный правовой режим, устанавливающий дополнительные запреты;
- специальный правовой режим, устанавливающий позитивные

обязывания.

В.Б. Рушайло предлагает классифицировать специальные правовые режимы по критерию юридических свойств на ординарные и экстраординарные [103, с. 70].

При этом, А.А. Балтовский под экстраординарным правовым режимом понимает «предусмотренные законом правовые установления, ограничения и организационные мероприятия на отдельных участках государственного управления, исключающие угрозу жизненным интересам граждан, а в случае возникновения ситуаций, угрожающих безопасности личности, общества и государства, исчерпывающий перечень которых закреплен в законодательстве, – всемерно способствующие их ликвидации и скорейшему восстановлению нормальной, повседневной жизнедеятельности населения и органов государственного управления» [6, с. 32]. К экстраординарным режимам относятся режимы военного и чрезвычайного положения и правовой режим чрезвычайной ситуации [6, с. 47].

Классификация специальных правовых режимов имеет большое научное и практическое значение. В целом классификация специальных правовых режимов аналогична классификации правовых режимов вообще. Однако, более целесообразно все специальные правовые режимы классифицировать на:

Во-первых, специальный стимулирующий режим, создающий определенную степень благоприятности и который в свою очередь может быть подразделен в зависимости от того, какие правовые средства доминируют в нем, на:

- специальный разрешительный режим;
- специальный льготный режим.

Во-вторых, специальный ограничивающий режим, который устанавливает дополнительные запреты или позитивные обязывания и создающий конкретную степень неблагоприятности:

- специальный обязывающий режим;

– специальный запрещающий режим.

Подобная классификация позволяет выделить специфику тех или иных видов специальных правовых режимов, показать их место и роль в механизме правового регулирования.

Таким образом, специальный правовой режим является производным от общего правового режима, в связи с чем, им присуще некоторые общие черты. При этом, несмотря на свою вторичность, специальный правовой режим является самостоятельной научной категорией, характеризующейся специфическими признаками, отличающими его от общего правового режима. Большое научно-практическое значение имеет классификация специальных правовых режимов, позволяющая выделить специфику тех или иных видов специальных правовых режимов, показать их место и роль в механизме правового регулирования.

## **1.2 Понятие и сущность специальных налоговых режимов**

В налоговом праве наряду с общим правовым режимом выделяют специальный правовой режим. При этом, под общим режимом понимают совокупность всех установленных налоговым законодательством налогов, обязанность по уплате которых возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, предусмотренных законом [109, с. 4]. Установление специальных налоговых режимов обуславливается необходимостью учета экономического статуса налогоплательщика, его деятельности, спецификой функционирования налогоплательщиков, осуществляющих свою деятельность на территориях в особых условиях хозяйствования [34, с. 20].

Специальные налоговые режимы можно найти еще в праве Древней Руси в виде заранее определенного подушевого налога [108, с. 74]. В советский период специальные налоговые режимы устанавливались в отношении сельскохозяйственных товаропроизводителей и субъектов предпринимательской деятельности в период новой экономической политики

[54, с. 13], а именно посредством замены продразверстки продналогом [23]. Позже продналог был заменен единым сельскохозяйственным налогом, который унифицировал все прямые налоги, взимаемые с крестьян [54, с. 17].

В развитии системы современного социального налогового режима выделяют несколько этапов, связанных с началом закрепления возможности применения таких режимов (см.: п. 3 ст. 18 Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [30]), дополнением НК РФ разделом XVIII.1 и последующим расширением системы специального налогообложения [109, с. 8-9].

Однако, несмотря на то, что действующее налоговое законодательство прямо выделяет специальный налоговый режим, отличный от общего налогового режима, понятия первого, так же как и второго (специального и общего налоговых режимов) отсутствуют.

В доктрине ученые предпринимают попытки сформулировать понятие специального налогового режима.

Так, достаточно узко предлагает понимать специальный налоговый режим В.И. Карпа, т.е. как установленный законом льготный налоговый механизм с целью реализации налоговой политики [36].

Н.С. Иващенко рассматривает специальный налоговый режим как часть общего налогового режима, выражающийся определенным сочетанием правовых средств, создающие условия для функционирования налоговых отношений с целью удовлетворения интересов отдельных субъектов права [33, с. 66].

А.С. Матинов при этом выделяет ряд отличительных признаков специального налогового режима от общего:

- сравнительно более узкая область налоговых правоотношений;
- регулируется специальными налогово-правовыми нормами, имеющие приоритет перед общими [54, с. 41].

По мнению А.В. Толкушкина специальный налоговый режим – это «особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение

определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, которые установлены Налоговым кодексом и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами» [111, с. 10].

О.А. Бондаренко специальный налоговый режим понимает особую систему налогообложения, устанавливающая особый порядок применения налогов отдельными налогоплательщиками. В качестве характерных признаков таких режимов ученый называет:

- устанавливается и регулируется налоговым законодательством;
- предусматривает особый порядок исчисления налогов;
- устанавливает порядок замены отдельных налогов и сборов единым налогом [9, с. 3].

Г.Я. Чухнина считает, что рассматриваемый режим - это установленная законом специальная система налогов и налогообложения, которая применяется определенной категорией налогоплательщиков, для отдельных видов деятельности и предусматривает единый налог. Посредством указанных элементов специальный налоговый режим упрощает налогообложение с целью достижения наибольшего фискального результата [131].

С.В. Барулин и Г.В. Жирова предлагают специальный налоговый режим определять с одной стороны как организационно-финансовую категорию, а с другой – как особый механизм налогового регулирования [7, с. 33].

Как организационная финансовая категория специальный налоговый режим это:

- финансовые отношения;
- особая организация налогообложения в соответствии со специальными принципами (справедливость, эффективность, нейтральность и принцип простоты) [7, с. 34].

Как особый механизм налогового регулирования, специальный налоговый режим, это:

- упрощение системы налогообложения, учета и отчетности;
- снижение налоговой нагрузки [7, с. 35].

В.О. Кутузова и Е.А. Матвиенко рассматривают специальный налоговый режим как многоплановое явление, которое:

- характеризует единством систему налоговых мер;
- является составляющей налогово-правовой системы;
- является особым порядком налогообложения посредством установления льготных условий налогообложения;
- устанавливает условия деятельности налогоплательщиков;
- являясь составляющей системы налогообложения, основана на введении единого налога вместо нескольких различных налогов и сборов;
- является специфическим механизмом налогового регулирования [47].

По мнению И.В. Зиновьева специальный налоговый режим является инструментом налоговой политики, который реализует стимулирующие задачи налогообложения [31, с. 22].

А.Ю. Ильин, понимая специальный налоговый режим как «важный элемент налоговой системы, оказывающий стимулирующее воздействие на предпринимательскую активность отдельных групп налогоплательщиков» [34, с. 23], предлагает выделить научно-теоретическое и правовое его значение.

По мнению ученого, в научно-теоретическом значении специальный налоговый режим – это совокупность правовых норм, которые:

- упрощают общий порядок налогообложения посредством замены единым налогом;
- уменьшают размер налоговой нагрузки на налогоплательщика полным или частичным освобождением от уплаты налога.

Правовое понятие специального налогового режима, считает А.Ю. Ильин, сформулировано законодателем в ст. 18 НК РФ, исходя из

содержания которой, под таковым правильно понимать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов [34].

А.Л. Домагальский и И.М. Домагальская также считают, что в ст. 18 НК РФ законодатель все-таки определил понятие специального налогового режима как особого порядка исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и порядке, установленных в НК РФ и федеральными законами [109, с. 9].

Содержательными элементами специального налогового режима ученые называют:

- установление федеральных налогов, не указанных в ст. 13 НК РФ;
- порядок установления специальных налогов;
- порядок введения в действия специальных налоговых режимов;
- освобождение от обязанности по уплате некоторых налогов, предусмотренных статьями 13-15 НК РФ;
- особый порядок определения элементов налогообложения [109, с. 9].

А.Л. Домагальский и И.М. Домагальская выделяют следующие признаки специальных налоговых режимов:

- вид деятельности, для которого устанавливается или в отношении которого, не применяется специальный налоговый режим;
- условия применения;
- критерии назначения или ограничения применения специального налогового режима;
- состав обязательных налоговых платежей;
- возможность применения нескольких налоговых режимов [109, с. 10-11].

Некоторые специальные налоговые режимы имеют ряд общих признаков, которые могут относиться к:

- деятельности налогоплательщиков;



- кругу налогоплательщиков;
- объекту налогообложения;
- виды налогов, которые заменяются специальными налогами в рамках специального налогового режима;
- совместимость специальных налогов с другими налогами и сборами [109, с. 11].

Н.В. Курочкина, рассматривая дефиницию «специальный налоговый режим», выделяет характерные признаки данного режима, цели его введения и средства, посредством которого осуществляется данным режимом налоговое регулирование [46, с. 48-50].

Так, в качестве признаки специальных налоговых режимов Н.В. Курочкина называет:

- устанавливается налоговым законодательством;
- основывается на общих принципах налогообложения;
- включает все установленные законом элементы налога;
- переход или отказ от специального налогового режима налогоплательщиком осуществляется на добровольной основе;
- специальные налоговые режимы имеют определенный срок действия;
- обязательным правовым средством специальных налоговых режимов являются льготы;
- направлены на улучшение экономического положения отдельных налогоплательщиков;
- уплата отдельных налогов и сборов заменяется единым налогом [46, с. 48].

Специальные налоговые режимы имеют цель усиления фискального значения и достижение более глубокого регулирующего эффекта в определенных видах деятельности, которые нуждаются в дополнительном налоговом стимулировании для обеспечения стабильности налоговых поступлений в соответствующие бюджеты [46, с. 48]. Указанная цель

достигается посредством следующих средств, используемых в специальном налоговом режиме:

- создание более льготного налогового режима;
- упрощение порядка ведения налогового учета и отчетности [46, с. 48].

Указанные составляющие позволили Н.В. Курочкиной сформулировать достаточно емкое определение специального налогового режима: «регламентируемый законодательством о налогах и сборах особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, опирающийся на общие принципы налогообложения, включающий все законодательно установленные элементы налога, предполагающий добровольный порядок перехода и замену уплаты отдельных налогов и сборов единым налогом или разделом между государством и инвестором произведенной продукции для отдельных категорий налогоплательщиков, видов предпринимательской деятельности, отраслей в целях стимулирующего влияния налогообложения на экономику и усиления его фискального значения» [46, с. 55].

Однако следует заметить, что некоторые признаки, выделяемые Н.В. Курочкиной, вызывают сомнения. Речь идет о признаке добровольности перехода или отказа налогоплательщика от специального налогового режима. Еще Конституционный Суд РФ в своем определении от 16 ноября 2006 г. № 475-О указал на то, что формирование специальных налоговых режимов находится в компетенции публичных субъектов прав в независимости от экономической выгоды таких режимов для налогоплательщиков, что также может исключать у них (налогоплательщиков) право выбора [63].

Не всегда верно утверждение о явном преимуществе специальных налоговых режимов в сравнении с общим. В качестве примера следует привести исключение в специальных правовых режимах возможности вычетов по налогу на добавочную стоимость.

Сказанное указывает на то, что введение специального налогового режима может быть обусловлено не всегда льготным характером

налогообложения. Как указывает О.А. Ногина, стимулирующий характер специального налогового режима заключаться может также и упрощенным администрированием налогообложения, преимущественным положением на рынке налогоплательщика за счет налоговой экономии, что имеет своей целью улучшение положения налогоплательщика [60, с. 69]. При этом говорить о «льготности» специального налогового режима не приходится, так как у каждого налогоплательщика может иметься собственная экономическая выгода. В связи с чем, и риск выбора «невыгодного» специального налогового режима налогоплательщик несет самостоятельно. По данному вопросу Конституционный Суд РФ также высказал свою позицию, допускающую диспозитивность в налоговых правоотношениях, в частности, при выборе специального налогового режима, что, однако не должно привести к неправомерному сокращению налоговых поступлений в бюджет [92].

Приведенные позиции Конституционного Суда РФ, позволяют сделать вывод о том, что особенность специального налогового режима определяется по отношению общему налоговому режиму, не давая при этом приоритет выгоды для налогоплательщика. Однако, Минфин РФ определяет специальный налоговый режим льготным режимом налогообложения [69].

Особое внимание О.А. Ногин обращает на отличие специального налогового режима от налоговых льгот его системностью, присущей также и общим налоговым режимам [60, с. 69]. Непосредственно вопрос соотношения специального налогового режима со льготным будет рассмотрен в отдельной третьей главе настоящего магистерского исследования.

Отличается специальный налоговый режим от общего следующим.

Во-первых, обязанность по уплате единого налога вместо совокупности налоговых платежей, как это применяется при общем налоговом режиме.

Во-вторых, системность проявляется в особой форме изъятия из общего налогового режима посредством установления единого налога.

В-третьих, системность специального налогового режима проявляется в правовых средствах, посредством которых он устанавливается:

- указание на вид предпринимательской деятельности, в отношении которого может применяться специальный налоговый режим;
- установление ограничений для перехода на конкретный специальный налоговый режим;
- налоговые ставки;
- определение налоговой базы;
- налоговые льготы.

В-четвертых, системностью установления налоговых обязанностей и налогового администрирования.

В-пятых, кругом лиц, которые вправе или обязаны применять специальную систему налогообложения.

В-шестых, система специальных налоговых режимов представлена непосредственно в ст. 18 НК РФ. Однако, по мнению О.А. Ногиной, к специальным налоговым режимам было бы правильно отнести и другие режимы, которые законодатель таковыми не считает. К примеру, речь идет о налоге на игорный бизнес, который по своему экономическому содержанию и юридической сущности соответствует специальному режиму налогообложения [60, с. 70]. Более того, в свое время Конституционный Суд РФ специальным налоговым режимом признавал ЕНВД, который относился к региональным налогам [67]. Кроме того, в науке предлагается расширить существующую систему специальных налоговых режимов, дополнением ее налогом на государственные закупки [37, с. 42]. В связи с чем, в широком смысле слова к специальным налоговым режимам могут относиться не только режимы, прямо указанные в ст. 18 НК РФ.

Следует также обратить внимание на то, что в отдельных видах специальных налоговых режимов наличествуют не все их перечисленных выше признаков.

Проведенный научно-теоретический анализ понятия и сущности

специального налогового режима, позволяет сделать вывод о том, что ученые предлагают более широкое его понятие в сравнении с налоговым законодательством. Как уже отмечалось, ст. 18 НК РФ ограничивает определение специального налогового режима лишь указанием на особый порядок определения элементов налогообложения и освобождение от уплаты отдельных налогов и сборов, установленных в статьях 13-15 НК РФ. Поэтому, специальный налоговый режим целесообразно определить как установленный и регулируемый налоговым законодательством режим, предусматривающий особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных статьями 13 - 15 НК РФ с целью упрощения общего порядка налогообложения.

В заключение первой главы магистерской диссертации необходимо сделать следующие выводы.

Во-первых, среди правовых режимов выделяет общие или первичные и специальные или вторичные режимы. Общими являются режимы отраслей права, которые являются базой и для других первичных режимов. Приведенные определения позволили выявить такую общую черту между общими и специальными правовыми режимами, как то, что оба режима представлены правовыми средствами. Однако специальные правовые режимы обладают специфическими признаками, отличающими их от общих правовых режимов. В работе было установлено, что особые льготы и преимущества и особые ограничения лежат в основе специальных правовых режимов, которые представлены дополнительными правами или дополнительными запретами или позитивными обязываниями. В целом, специальный правовой режим определен как установленный нормами права и обеспечиваемый государством, общедозволительный или разрешительный порядок правового регулирования деятельности, специальных объектов (предметов) и территорий, представленный либо особыми льготами и преимуществами, либо особыми ограничениями, создающие конкретную

степень благоприятности либо неблагоприятности для удовлетворения интересов отдельных субъектов права.

Классификация специальных правовых режимов имеет большое научное и практическое значение. В целом классификация специальных правовых режимов аналогична классификации правовых режимов вообще. Однако, более целесообразно все специальные правовые режимы классифицировать на: специальный стимулирующий режим и специальный ограничивающий режим, что позволяет выделить специфику тех или иных видов специальных правовых режимов, показать их место и роль в механизме правового регулирования.

Во-вторых, в налоговом праве наряду с общим правовым режимом выделяют специальный правовой режим. При этом, под общим режимом понимают совокупность всех установленных налоговым законодательством налогов, обязанность по уплате которых возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, предусмотренных законом. Установление специальных налоговых режимов обуславливается необходимостью учета экономического статуса налогоплательщика, его деятельности, спецификой функционирования налогоплательщиков, осуществляющих свою деятельность на территориях в особых условиях хозяйствования. В работе были выделены признаки специальных налоговых режимов и установлено, что такие режимы имеют цель усиления фискального значения и достижение более глубокого регулирующего эффекта в определенных видах деятельности, которые нуждаются в дополнительном налоговом стимулировании для обеспечения стабильности налоговых поступлений в соответствующие бюджеты. Указанная цель достигается посредством следующих средств, используемых в специальном налоговом режиме:

- создание более льготного налогового режима;
- упрощение порядка ведения налогового учета и отчетности.

Проведенный научно-теоретический анализ понятия и сущности

специального налогового режима, позволил сделать вывод о том, что ученые предлагают более широкое его понятие в сравнении с налоговым законодательством. Специальный налоговый режим целесообразно определить как установленный и регулируемый налоговым законодательством режим, предусматривающий особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных статьями 13 - 15 НК РФ с целью упрощения общего порядка налогообложения.

## **Глава 2 Виды специальных налоговых режимов**

### **2.1 Специальные налоговые режимы, установленные Налоговым кодексом Российской Федерации**

Конкретные виды специальных налоговых режимов перечислены в п. 2 ст.18 НК РФ. Содержание первых четырех специальных режимов налогообложения (для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) – далее ЕСХН); упрощенная система налогообложения (далее – УСН); система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции; патентная система налогообложения (далее – ПСН) раскрывается непосредственно в отдельной главе раздела VIII.1 части второй НК РФ. Последние два специальных налоговых режима (налог на профессиональный доход и автоматизированная упрощенная система налогообложения) установлены в порядке эксперимента и регулируются отдельными федеральными законами [121], [122].

В данной части исследования будут рассмотрены первые четыре специальных налоговых режима, которые урегулированы непосредственно нормами НК РФ.

Прежде всего, законодатель называет специальный правовой режим ЕСХН, которому посвящена глава 26.1 НК РФ. Данный специальный налоговый режим установлен для специальных субъектов, в качестве которых выступают сельскохозяйственные товаропроизводители. При этом следует отметить, что сельхозпроизводители могут применять не только режим ЕСХН, но и общую систему налогообложения, УСН и автоматизированную упрощенную систему налогообложения.

Перейти на специальный налоговый режим ЕСХН сельхозпроизводители могут при их соответствии одному из условий, перечисленных в подп. 1-4 п. 5 ст. 346.2 НК РФ:



- по итогам работы за календарный год доля от продажи собственной сельхозпродукции и от услуг растениеводства и животноводства составила не меньше 70% от общего дохода;
- является сельскохозяйственным потребительским кооперативом, градо- и поселкообразующей рыбохозяйственной организацией и соответствуют выше приведенным условиям;
- является рыбохозяйственной организацией средняя численность работников которой не превышает 300 человек, а среднегодовой доход от продажи улова или рыбной продукции составляет не меньше 70% от всего дохода.

Как можно заметить, одним из обязательных условий для рыбохозяйственных организаций является предельно-возможная численность сотрудников. По данному вопросу интересен следующий пример из судебной практики.

Так, из материалов дела усматривалось, что ООО «Приморская рыболовная компания» применяло специальный налоговый режим в виде системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей - ЕСХН с момента его постановки на налоговый учет.

По результатам проверки инспекцией установлено, что финансово-хозяйственная деятельность по вылову водно-биологической продукции осуществлялась ООО «ПРК» совместно с участием взаимозависимых компаний (ООО «Монерон», ООО «Севрыбфлот», ООО «Аквамарин», ООО «Курильский универсальный комплекс»), организация такой модели хозяйственной деятельности выстраивалась в интересах и под контролем бенефициарного владельца взаимозависимых лиц - Кан Олега Кымхаковича.

Обстоятельствами дела было также установлено, что сотрудники, трудоустроенные в различных компаниях, фактически осуществляли трудовую деятельность согласно своему профессиональному направлению в интересах всей группы, что позволяло вести централизованное единое управление производственной деятельностью, учет финансово-

хозяйственной деятельности группы компаний, как единого хозяйствующего субъекта.

Также налоговым органом установлено использование обществами, входящими в группу компаний, одних и те же IP-адресов для доступа к системам «Банк-Клиент», обслуживание в проверяемый период в двух банках. Помимо этого, материалами дела подтверждалось наличие сотрудников, занимающих различные должности, в том числе управленческие, одновременно по совместительству.

Так, согласно табелям учета рабочего времени Горловский И.В. одновременно числился в ООО «ПРК», ООО «Монерон», ООО «КУК», ООО «Аквамарин», ООО «Севрыбфлот» в должности инженера по охране труда; Каленик В.Ч. одновременно числился в ООО «ПРК», ООО «КУК» ООО «Севрыбфлот» в должности технического директора; Федотов В.В. одновременно числился в ООО «КУК», ООО «Монерон», ООО «Аквамарин» в должности инженера по снабжению.

Каленик В.Ч. одновременно числился в нескольких организациях в должности технического директора. Согласно табелей рабочего времени за январь 2015 года рабочий день составлял 14 часов, в том числе: ООО «ПРК» (основное место работы) – 8 часов; ООО «КУК» (по совместительству) – 4 часа; ООО «Севрыбфлот» (по совместительству) – 2 часа ежедневно.

Согласно допросу специалиста по таможенным операциям Южно-Сахалинского филиала ООО «ВТП Сервис Групп» Раковой Н.Н. (протокол допроса от 18.12.2019 № 18, приложение № 6 к акту проверки) Якусевич С.К., оформленный в ООО «ПРК», в 2015-2017 году являлся основным контактным лицом от имени всех организаций, входящих в группу по вопросам декларирования, также имел доступ к документам, содержащим коммерческую тайну организаций, сотрудником которых не являлся.

С учетом установленных фактических обстоятельств, апелляционный суд соглашается с выводами налогового органа, поддержанными судом первой инстанции, о том, что такое распределение морских судов и трудовых

ресурсов было организовано с исключительной целью - недопущение превышения максимального размера численности в целях применения ЕСХН – 300 человек на каждую компанию с учетом требований подпункта 2 пункта 2.1 статьи 346.2 НК РФ.

Учитывая, что общая средняя численность работников организаций группы, определенная исходя из фактического количества трудового персонала, участвовавшего в деятельности указанных компаний, в проверяемый период превышала 300 человек, налоговый орган и арбитражный суд обоснованно заключили о том, что ООО «ПРК» не имело права на применение льготного режима налогообложения в виде ЕСХН.

Результат единой деловой цели группы компаний состоит в применении всеми участниками «схемы» специального налогового режима – ЕСХН, что свидетельствует о согласованности и направленности действий участников.

Таким образом, изложенные обстоятельства правомерно оценены налоговым органом и судом первой инстанции в качестве нарушения пункта 1 статьи 54.1 НК РФ. В целом, из материалов дела усматривалось, что целью проведения реорганизаций и перераспределения квот на вылов водно-биологических ресурсов являлось именно сохранение возможности использования ЕСХН и приобретение налоговой выгоды [96].

ЕСХН применяется при условии соответствии организации сельхозтоваропроизводителя следующим требованиям:

- производит сельхозпродукцию, ее первичную и последующую переработку доход, от которого, составляет не менее 70% от всех доходов организации;
- оказывает услуги растениеводства и животноводства, доход от которых также составляет не менее 70% от всех доходов организации.

Относительно требований к сельскохозяйственным кооперативам, рыбохозяйственным организациям было сказано выше – это доход от

продажи сельхозпродукции и улова соответственно не менее 70% от общего дохода организаций.

ЕСХН не может применяться к организациям, которые производят подакцизные товары, организует и проводит азартные игры и являющиеся бюджетными, казенными или автономными учреждениями.

При переходе на специальный налоговый режим ЕСХН, организация кроме ЕСХН обязана платить следующие налоги:

- НДС, если не получено освобождение в соответствии с п. 1 ст. 145 НК РФ;
- налог на прибыль с дивидендов, с процентов по государственным или муниципальным ценным бумагам;
- налог на имущество с недвижимости, не используемой в сельскохозяйственной деятельности;
- НДФЛ в качестве налогового агента с зарплаты работников;
- страховые взносы работников;
- другие налоги, от которых ЕСХН не освобождает.

Среди преимуществ ЕСХН следует назвать:

- низкую налоговую нагрузку (налоговая ставка составляет 6% от разницы между доходами и расходами);
- отчетность сдается один раз в год;
- возможность освобождения от НДС.

Однако условия перехода, жесткие ограничения по видам деятельности и доля дохода от сельхозпродукции, составляющая не менее 70% от других видов деятельности организации – все это можно обозначить как минусы рассматриваемого специального налогового режима.

Следующие специальный налоговый режим, предусмотренный НК РФ, является упрощенная система налогообложения (УСН), под которой понимают добровольный режим, применяемый организациями и индивидуальными предпринимателями наряду с общей системой

налогообложения [18, с. 514]. Данному налоговому режиму посвящена глава 26.2 НК РФ.

УСН заменяет налог на прибыль, НДС и налог на имущество. Остальные налоги, организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН, обязаны будут также платить в рамках общего налогового режима.

При УСН налогоплательщик может выбрать объект налогообложения:

- с доходов по ставке 6% или
- с доходов, уменьшенных на расходы (ставка 15%).

Данный налог платиться по итогам I квартала, полугодия, 9 месяцев и года, а отчетность сдается один раз в год.

Можно выделить следующие условия, которые позволят организации перейти на УСН:

- подача уведомления о переходе на УСН до 31 декабря текущего года;
- доходы организации за 9 месяцев текущего года не превышают 112,5 млн. рублей;
- новая организация при постановке на учет в налоговом органе, при условии подачи соответствующего уведомления в срок не позднее 30 дней с даты постановки на учет.

Как можно заметить, для использования данного режима налогообложения первым условием является подача соответствующего уведомления, что прямо установлено в п. 19 ч. 3 ст. 346.12 НК РФ. Верховный Суд РФ в ряде своих документах отразил позицию, согласно которых применение УСН имеет уведомительный, а не разрешительный характер. А правовое значение уведомления налоговых органов о применении УСН состоит не в получении соответствующего согласия, а выражение волеизъявления налогоплательщика [64], [65]. Поэтому на практике в случае, когда налогоплательщик не подал соответствующее уведомление о переходе на УСН, но по факту применял данный специальный

налоговый режим (сдавал налоговую отчетность, уплачивал авансовые и налоговые платежи), такое лицо признается налогоплательщиком УСН [65].

Обозначенные выводы Верховного Суда РФ были отражены в письме ФНС России от 14.10.2019 г. № СА-4-7/21065 [82]. Однако на практике налоговые органы нарушают права организаций и индивидуальных предпринимателей, которые по факту применяли УСН, но предварительно не уведомили налоговые органы [52, с. 27]. Исправить подобную ситуацию целесообразно внесением изменений в ст. 346.12 НК РФ, исключив из данной нормы подп. 19 п. 3.

Достаточно часто на практике организации, с целью перехода на УСН осуществляют дробление. Так по одному делу было установлено, заявителем была создана схема, имитирующая обособленную деятельность каждого налогоплательщика в отдельности и позволяющая дробить доходы от предпринимательской деятельности между самим предпринимателем и ООО «Циркон» с целью непревышения размеров полученных ими доходов предела, который позволяет применять обоим налогоплательщикам УСН и не уплачивать налоги по общей системе налогообложения [87].

Выбор режима УСН является правом субъекта малого или среднего предпринимательства. При этом, применение УСН носит уведомительный, а не разрешительный характер. Правовое значение уведомления, направляемого согласно п.п. 1 и 2 статьи 346.13 НК РФ организациями и индивидуальными предпринимателями, изъявившими желание перейти на УСН, состоит не в получении согласия налогового органа на применение данного специального налогового режима, а в выражении волеизъявления субъектов предпринимательства на добровольное применение УСН и в обеспечении надлежащего администрирования налога, полноты и своевременности его уплаты. Особенностью данного режима является форма волеизъявления хозяйствующего субъекта о применении УСН, которая может быть выражено не только письменно, но и фактическим его

применением. О фактическом применении УСН свидетельствуют: уплата авансовых и налоговых платежей по УСН, представление отчетности.

Верховным Судом РФ в одном из своих Определений признал в качестве волеизъявления налогоплательщика на использование УСН, фактическое применение данного режима (сдача налоговой отчетности, уплата налоговых платежей). В связи с чем, налоговый орган не может ссылаться на неполучение соответствующего уведомления и применять положения подп. 19 п. 3 ст. 346.12 НК РФ [65].

Так, заявителем было указано, что она зарегистрирована в качестве индивидуального предпринимателя 30.01.2020 и начиная с момента регистрации, фактически применяла УСН в течение всего периода времени, сдавала налоговую отчетность по УСН, исчисляла и уплачивала налоговые платежи по данному специальному налоговому режиму.

Судом установлено, что ИП Нужина А.А. в рассматриваемом периоде соответствовала критериям для лиц, имеющих право на применение УСН, установленным в статье 346.12 Налогового кодекса, за исключением требования об уведомлении налогового органа и применяла его в течение всего периода, сдавала налоговую отчетность по УСН, исчисляла и уплачивала налоговые платежи по данному специальному налоговому режиму без каких-либо возражений со стороны налогового органа.

В материалы настоящего дела представлены декларации по УСН, платежные поручения, чеки о перечислении налога по УСН, скриншоты оплаты с приложения «Мой налог», с приложения «Госуслуги».

Инспекция не оспорила факт представления с момента регистрации в 2020 году ИП Нужиной А.А. отчетности по УСН и уплаты ею авансовых платежей по УСН.

Также судом установлено, что в рассматриваемом периоде, заявитель не только фактически применял специальный налоговый режим УСН, но и непосредственно уведомлял налоговый орган о его применении, что подтверждается соответствующим уведомлением от 20.12.2021.

Следовательно, осуществляя хозяйственный учет в качестве налогоплательщика, применяющего УСН, исчисляя и уплачивая данный налог, представляя по нему налоговую отчетность, заявитель своими действиями подтвердил волеизъявление использовать специальный налоговый режим.

В то же время Инспекция без каких-либо возражений принимала налоговые декларации за 2020 – 2021 годы, констатировала отсутствие нарушений законодательства о налогах и сборах по их завершении, то есть осуществляла налоговое администрирование заявителя как плательщика налогов по УСН.

В рассматриваемой ситуации, несмотря на отсутствие доказательств своевременного направления в Инспекцию соответствующего письменного уведомления, предприниматель с начала регистрации в качестве ИП и постановки на налоговый учет соответствовала критериям лиц, имеющих право на применение УСН, за исключением требования о направлении письменного уведомления (иного налоговым органом не доказано и судами не установлено) [93].

УСН не может применяться налогоплательщиками банками, страховщиками, ломбардами, участниками соглашений о разделе продукции, применяющими ЕСХН, проводящие азартные игры, казенные и бюджетные учреждения, иностранные организации, микрофинансовые организации, частные агентства занятости и организации, продающие подакцизные товары.

В целом, специальный налоговый режим УСН имеет ряд преимуществ перед общим правовым режимом, так как отличается более низкой налоговой нагрузкой, позволяет налогоплательщику самостоятельно выбрать объект налогообложения. Кроме того, УСН имеет сравнительно упрощенную систему налогового администрирования:

- подача декларации один раз в год;
- простой налоговый учет;



- под данный режим попадают многие виды деятельности, так основным условием перехода является размер годового дохода;
- применяется во всех регионах страны.

В тоже время режим УСН ограничен размером дохода, численностью работников, стоимостью основных средств, закрытым перечнем расходов, которые учитываются при расчете налога и невозможность совмещения с общим режимом налогообложения.

Специальный налоговый режим налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции урегулирован главой 26.4 НК РФ.

Данный специальный налоговый режим могут применять только инвесторы, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции и ведущие поиски, разведку и добычу минерального сырья. Режим при выполнении соглашений о раздел продукции в отличие от двух выше рассмотренных не заменяет несколько налогов одним, а освобождает от уплаты некоторых налогов и устанавливает особый порядок подачи декларации.

Так, суд признал решение налогового органа незаконным, указав, что затраты налогоплательщика могут быть включены в состав расходов в целях исчисления налога на прибыль, даже если они не соответствуют требованиям НК РФ, так как подлежат применению условия освобождения от уплаты налогов, а также порядок исчисления, уплаты и возврата (возмещения) уплачиваемых налогов, предусмотренных соглашением о разделе продукции, заключенным налогоплательщиком до вступления в силу Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» [124].

В целом, суд подтвердил безусловное право налогоплательщика на применение соглашения о разделе продукции, заключенного до вступления в силу Закона № 225-ФЗ, даже если оно противоречит положениям НК РФ [61].

Патентная система налогообложения (далее – ПСН) (глава 26.5 ГК РФ) может применяться только индивидуальными предпринимателями и по конкретным видам деятельности (предпринимательская деятельности по

оказанию услуг (выполнению работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации).

Так, налоговый орган пришел к выводу, что услуги, предоставляемые ИП Кобцевым А.Д., не включают в себя услуги, предусмотренные патентной системой налогообложения. В суде посредством анализа договоров оказания услуг, было установлено, что оказанные ИП Кобцевым А.Д. услуги включают в себя: контроль факта заказа и поставки продукции в торговых точках сети; контроль наличия ценников с актуальной ценой и ценники по акции; контроль сроков годности; обеспечение выкладки продукции согласно рекомендациям Заказчика и возможности торговой точки сети; своевременная ротация продукции; мониторинг цен конкурентов с предоставлением отчета; предоставление ежедневного отчета в формате Excel и фотоотчета через разработанное и внедренное программное обеспечение согласно маршрутов мерчендайзеров. При этом, деятельность по исследованию конъюнктуры рынка, оказание маркетинговых услуг и услуг мерчендайзинга не также относится к заявленному виду деятельности ИП Кобцевым А.Д. для применения патентной системы налогообложения.

На данных основаниях суды пришли к выводу о том, что доход, полученный ИП Кобцевым А.Д. в 2019 году подлежит налогообложению в рамках УСН а не ПСН [86].

Так же ПСН ограничен средней численностью работников, которая должна составлять не более 15 человек и размером доходов, не превышающие 60 млн. рублей в год. Кроме того, ПСН ограничен территорией действия того субъекта, который ввел данный режим. ПСН заменяет НДФЛ и НДС.

В доктрине и на практике дискутируется вопрос об исключении из п. 7 ст. 346.43 второго предложения, которого устанавливало предельно максимальный размер годового дохода индивидуального предпринимателя [120]. По мнению, Ж.К. Попковой, данная ситуация находится в

противоречии с позициями Конституционного Суда РФ, так как федеральный законодатель по факту устранился от ограничения полномочий регионального законодателя в части патентной системы налогообложения [84].

Пунктом 1 статьи 346.45 НК РФ установлено, что документом, удостоверяющим право на применение патентной системы налогообложения, является патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, в отношении которого законом субъекта Российской Федерации введена патентная система налогообложения.

Как установлено судами и следует из материалов дела, в проверяемом периоде ИП Сальникова Е.А. одновременно применяла специальные налоговые режимы: УСН с объектом налогообложения «доходы» и ПСН.

Предпринимателем в 2018 году получены доходы по ПСН в сумме 55 014 476 руб. от сдачи в аренду собственного недвижимого имущества, доходы по УСН в сумме 60 000 000 руб. в связи с продажей нежилых помещений и земельного участка.

Таким образом, общая сумма дохода ИП Сальниковой Е.А., полученного по УСН и ПСН, составила в 2018 году 115 014 476 руб., что превышает установленный подпунктом 1 пункта 6 статьи 346.45 НК РФ лимит, в связи с чем, предприниматель с 1 января проверяемого периода считается утратившей право на применение ПСН и обязана была пересчитать налоговые обязательства в рамках УСН по доходам, полученным от ведения предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась ПСН [89].

Налоговый орган выдал налогоплательщику патент на право применения ПСН. По результатам проверки налоговый орган посчитал, что налогоплательщик неправомерно применял ПСН (осуществлял виды деятельности, которые не указаны в патенте, и т.п.) либо утратил право на ее применение. Налоговый орган доначислил налоги по ОСН (УСН).

Если налогоплательщик не согласен, считает, что ПСН применял правомерно, то применение ПСН суд признает правомерным, если в совокупности выполнены следующие условия:

- деятельность налогоплательщика соответствует виду деятельности, в отношении которого выдан патент [66];
- соблюдены остальные условия для применения ПСН.

Применение ПСН суд признает неправомерным, если не выполнены условия, указанные выше.

Например, к такому выводу суд пришел, когда:

- налогоплательщик осуществлял деятельность, не подпадающую под действие выданного патента (в том числе за пределами территории, указанной в патенте) [85];
- налогоплательщик утратил право на применение ПСН (общая сумма его доходов по видам деятельности, облагаемым по ПСН и УСН, с начала налогового периода превысила 60 млн. руб.) [89].

Таким образом, Налоговым кодексом РФ урегулированы четыре специальных налоговых режима, которые имеют как плюсы, так и минусы. Так, преимуществами режима ЕСХН является низкая налоговая нагрузка, упрощенная система налогового администрирования и возможность освобождения от НДС. Однако условия перехода, жесткие ограничения по видам деятельности и доля дохода от сельхозпродукции, составляющая не менее 70% от других видов деятельности организации – все это можно обозначить как минусы рассматриваемого специального налогового режима.

Специальный налоговый режим УСН так же имеет как ряд преимуществ, так и минусов. Особое внимание уделено рассмотрению порядка перехода на режим УСН и предложено исключить из ст. 346.12 НК РФ подп. 19 п. 3.

## **2.2 Специальные налоговые режимы, установленные в качестве эксперимента другими федеральными законами**

В качестве экспериментальных специальных налоговых режимов законодатель в ст. 18 НК РФ называет два режима:

- налог на профессиональный доход;
- «Автоматизированная упрощенная система налогообложения».

Порядок правового регулирования применения указанных специальных налоговых режимов регулируется отдельными федеральными законами.

Так, налог на профессиональный доход (далее – НПД) урегулирован Федеральным законом «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»» (далее – Федеральный закон № 422-ФЗ) [122].

Следует отметить, что отношение к введению данного налогового режима в науке оценивается не однозначно, что объясняется отсутствием легального определения такой ключевой категории, как «самозанятые» [5], [100]. Ученые понимают самозанятого как физическое лицо, индивидуального предпринимателя и лицо, занимающееся частной практикой и самостоятельно обеспечивающие себя работой [10], [24], [51]. В.Ю. Моисеева и А.В. Моисеев указывают на такой признак самозанятого в контексте Федерального закона № 422-ФЗ, как за исключением лиц, указанных в ч. 2 ст. 4 названного Федерального закона и не обладающие правом применения НПД [57].

В целом, исходя из ч. 1 ст. 4 Федерального закона № 422-ФЗ налогоплательщиками НПД являются физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, перешедшие на данный специальный налоговый режим.

Относительно деятельности, которая облагается НПД В.Ю. Моисеева и А.В. Моисеев указывают на то, что она (деятельность) не относится к предпринимательской [57]. Из п. 7 ст. 2 Федерального закона № 422-ФЗ можно выделить следующие признаки деятельности, облагаемой НПД:

- отсутствует работодатель;

- отсутствуют наемные работники, привлекаемые по трудовым договорам;
- приносит доход от использования имущества.

Получается, что объектом налогообложения являются доходы от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав (ч. 1 ст. 6 Федерального закона № 422-ФЗ).

На практике отмечается, что понятие самозанятых граждан используется только для целей налогообложения, в иных случаях получение гражданином, не имеющим статуса индивидуального предпринимателя, дохода вне связи с работой по трудовому, гражданско-правовому договору, не может расцениваться как осуществление предпринимательской деятельности в смысле профессиональной деятельности. Таким образом, действующее законодательство разграничивает понятия предпринимательской деятельности в качестве «профессиональной» и деятельности граждан, которые получают доход для целей собственного обеспечения [90].

Самозанятые граждане, применяющие НПД, зарегистрированные как индивидуальные предприниматели, платят:

- НПД с доходов, которые подпадают под этот режим (ч. 7 ст. 2, ч. 1 ст. 4, ч. 1 ст. 6 Федерального закона № 422-ФЗ);
- НДФЛ со своих доходов, которые под НПД не подпадают. Кроме того, такие граждане должны перечислять НДФЛ как налоговый агент, если, например, выплачивают доход по ГПД физлицу, которое не является индивидуальным предпринимателем или плательщиком НПД, не занимается частной практикой (ч. 10 ст. 2 Федерального закона № 422-ФЗ);
- «ввозной» НДС, а также НДС в качестве налогового агента. В отношении остальных операций ИП, применяющие НПД, НДС не платят (ч. 9, 10 ст. 2 Федерального закона № 422-ФЗ);

- налог на прибыль в качестве налогового агента (ч. 10 ст. 2 Федерального закона № 422-ФЗ);
- другие налоги, от которых режим НПД не освобождает, если есть соответствующие операции или объекты обложения. Например, транспортный налог, если на вас зарегистрирован облагаемый транспорт (ст. ст. 357, 358 НК РФ);
- страховые взносы с выплат физлицам (кроме индивидуальных предпринимателей, самозанятых и частнопрактикующих) по договорам ГПХ на выполнение работ, оказание услуг, а также некоторым другим договорам (пп. 1 п. 1 ст. 419, п. 1 ст. 420 НК РФ).

Если исполнителем по указанным договорам выступает индивидуальный предприниматель или лицо, занимающееся частной практикой, то начислять страховые взносы с выплат ему не нужно, так как он сам платит их за себя (пп. 2 п. 1 ст. 419 НК РФ). С выплат физлицам, которые применяют НПД, взносы также начислять не нужно. Исключение - взносы на травматизм, если договором предусмотрена уплата таких взносов (ч. 1 ст. 15 Федерального закона № 422-ФЗ).

Самозанятые граждане, которые не зарегистрированы как индивидуальные предприниматели, платят:

- налог на профессиональный доход с доходов, которые подпадают под этот режим (ч. 7 ст. 2, ч. 1 ст. 4, ч. 1 ст. 6 Федерального закона № 422-ФЗ);
- НДФЛ с доходов, которые под НПД не подпадают. Это следует из ст. ст. 208, 209, п. 1 ст. 210 НК РФ;
- другие налоги, от которых НПД не освобождает, если есть соответствующие объекты обложения. Например, налог на имущество физлиц, если у вас есть облагаемая недвижимость (ст. ст. 400, 401 НК РФ);

- страховые взносы с выплат физлицам (кроме индивидуальных предпринимателей, самозанятых или частнопрактикующих) по договорам, указанным в п. 2 ст. 420 НК РФ.

Физлица, оказывающие услуги юрлицам, вправе применять спецрежим, если отношения между ними не имеют признаков трудовых отношений в соответствии с Трудовым кодексом РФ (Письмо Минфина России от 08.09.2021 г. № 03-11-11/72631 [74]).

Кроме того специальный налоговый режим НПД могут применять:

- индивидуальные предприниматели, признанные банкротом [80];
- лица, оказывающие дистанционные услуги [81];
- при оказании услуг иностранным заказчикам [71].

Не могут перейти на уплату налога на профессиональный доход иностранные граждане не из стран ЕАЭС (имеются исключения [70]).

Данный специальный налоговый режим ограничен годовым доходом налогоплательщика, который не может превышать 2,4 млн руб.

НПД не может быть совмещен с другими специальными налоговыми режимами или с общей системой налогообложения.

Если индивидуальный предприниматель, находящийся на УСН или ЕСХН желает перейти на НПД, что он должен в течение месяца уведомить налоговую инспекцию о прекращении применения соответствующего специального налогового режима. Такое уведомление можно не представлять, если предприниматель на УСН встал на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика НПД и прекратил деятельность как ИП до наступления срока подачи уведомления. Этот срок установлен в ч. 4 ст. 15 Федерального закона № 422-ФЗ.

Для мобилизованных лиц продлены сроки представления документов (сведений), предусмотренных ч. 4, 6 ст. 15 Федерального закона № 422-ФЗ (пп. «г» п. 1 Постановления Правительства РФ от 20.10.2022 г. № 1874 [95]).

Можно выделить следующие преимущества НПД:

- освобождение от уплаты НДФЛ;



- индивидуальные предприниматели освобождаются от уплаты НДС;
- не требуется сдача отчетности;
- уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование осуществляется в добровольном порядке.

Следует отметить, что самозанятые, за исключением индивидуальных предпринимателей, не могут вступать в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и уплачивать за себя соответствующие страховые взносы [83].

В Федеральном законе № 422-ФЗ отсутствует исчерпывающий перечень видов деятельности, которыми можно заниматься самозанятому. Поэтому, при применении НПД можно заниматься любыми видами деятельности, кроме тех, которые прямо запрещены этим в ч. 2 ст. 4 Федерального закона № 422-ФЗ. Например, нельзя применять исследуемый специальный налоговый режим, если лицо занимается реализацией подакцизных товаров и товаров, подлежащих обязательной маркировке (п. 1 ч. 2 ст. 4 Федерального закона № 422-ФЗ).

Также есть некоторые виды деятельности, занятие которыми не лишит права на применение НПД, но доходы, от которых не подпадут под этот специальный налоговый режим. То есть с этих доходов налоги будут заплачены в общем порядке, а НПД можно будет применить по другим видам деятельности, которые не запрещены для него (ч. 8 ст. 2, ч. 2 ст. 6 Федерального закона № 422-ФЗ). В частности, применяя НПД, можно также работать по трудовому договору [77] Зарплата и другие доходы, полученные по такому договору, облагаются НДФЛ в общем порядке (ст. 209 НК РФ).

При применении НПД можно оказывать любые услуги, кроме тех, которые прямо запрещены Федеральным законом № 422-ФЗ в ч. 2 ст. 4. Например, нельзя применять НПД, если осуществляется посредническая деятельность, а также доставка товаров с приемом (передачей) платежей за

указанные товары в пользу других лиц. Исключение – если товары доставляются и принимаются платежами с применением ККТ продавца (п. п. 5, 6 ч. 2 ст. 4 Федерального закона № 422-ФЗ).

Кроме того, доходы от некоторых услуг могут не подпадать под НПД и по ним придется платить налоги в общем порядке. Например, доходы от оценочной деятельности (п. 12 ч. 2 ст. 6 Федеральный закон № 422-ФЗ).

Законодательством не установлена обязанность выставлять счета на оплату, в том числе для самозанятых. Однако если выставление таких счетов предусмотрено договором или просто удобно работать с ними, то выставлять их нужно в общем порядке. Каких-то специальных правил для самозанятых нет.

Утвержденной формы счета на оплату нет. Можно воспользоваться готовым шаблоном, подставив туда нужные данные, разработать свою форму с необходимыми реквизитами либо сформировать счет в мобильном приложении «Мой налог» и веб-кабинете «Мой налог».

Специальных условий, которым нужно соответствовать индивидуальному предпринимателю, чтобы перейти с общего режима налогообложения на НПД, не установлено. Перейти на НПД можно в любое время в течение года. При переходе нужно:

- рассчитать «предпринимательский» НДФЛ за период с начала года до даты постановки на учет в качестве плательщика НПД, сдать декларацию и заплатить налог. Специальных сроков для подачи декларации и уплаты налога в этом случае не установлено. Можно действовать так же, как при закрытии индивидуального предпринимателя (ст. 216, п. 3 ст. 229 НК РФ);
- рассчитать НДС с учетом особенностей, а также сдать декларацию и заплатить налог в обычные сроки (п. п. 1, 5 ст. 174 НК РФ);
- пересчитать фиксированный размер страховых взносов за себя. Уплатить взносы можно в обычные сроки (п. 5 ст. 430, п. 2 ст. 432 НК РФ) [68].

Перейти на НПД можно в любой момент в течение года. Ограничений по сроку перехода с общего режима налогообложения на НПД не установлено. Для этого необходимо встать в инспекции на учет как плательщик НПД. Способы обращения в налоговый орган для постановки на учет будут те же, что и для других лиц, желающих перейти на НПД (ч. 1 ст. 4, ст. 5 Федерального закона № 422-ФЗ).

После регистрации как плательщик НПД, автоматически перестанет применяться общий режим налогообложения, так как совмещать эти режимы нельзя. Это следует из ч. 8, 9 ст. 2, п. 7 ч. 2 ст. 4, ч. 10 ст. 5 Федерального закона № 422-ФЗ. Дополнительно уведомлять инспекцию о неприменении общего режима налогообложения не нужно. Это не предусмотрено законодательством.

По НДФЛ специальных «переходных» правил Федеральным законом № 422-ФЗ и гл. 23 НК РФ не установлено. Начиная с даты применения НПД доходы, которые подпадают под этот режим, НДФЛ облагаться не будут. А значит, нужно рассчитать «предпринимательский» НДФЛ за период с начала года до даты, с которой стали применять НПД.

Специальные сроки уплаты НДФЛ и подачи декларации при переходе на НПД не установлены. Представляется, что в этом случае можно руководствоваться сроками, которые предусмотрены при прекращении деятельности в качестве индивидуального предпринимателя, то есть сдать декларацию нужно не позднее 5 рабочих дней с даты начала применения НПД, а уплатить налог не позднее 15 календарных дней с даты подачи декларации.

При переходе на НПД по НДС предусмотрены такие особенности:

- прием к вычету НДС, который начислили с авансов, полученных до перехода на НПД, если товары (работы, услуги, имущественные права), в счет которых получена предоплата, будет отгружаться уже после перехода на специальный налоговый режим. Для этого

должны быть документы, которые подтверждают, что вернулся начисленный налог покупателям (заказчикам).

Вычет налога необходимо заявлять в квартале, в котором осуществляется переход, на НПД, а если начинается применять спецрежим с начала квартала, то вычеты необходимо заявить в последнем квартале перед переходом;

- восстановить НДС, принятый к вычету по товарам (в том числе, основным средствам, НМА), работам, услугам, имущественным правам, которые не успели использовать в облагаемых НДС операциях.

Налог необходимо восстанавливать в квартале, в котором осуществляется переход на НПД, а если начинается применяться спецрежим с начала квартала, то восстановление НДС должно быть осуществлено в последнем квартале перед переходом.

Специальных сроков подачи декларации по НДС и уплаты налога при переходе на НПД не установлено, поэтому подавать декларацию нужно за последний период и уплачивать налог в обычные сроки.

После перехода на НПД лицо перестает быть плательщиком страховых взносов на ОПС и ОМС за себя, а значит, нужно рассчитать страховые взносы за период с начала года до даты, с которой стали применять НПД.

Специального порядка расчета индивидуальным предпринимателем страховых взносов за себя при переходе на НПД не предусмотрено. При этом госорганы предлагают применять те же правила, что и при прекращении деятельности индивидуального предпринимателя, то есть рассчитать фиксированный размер взносов пропорционально отработанным месяцам и дням с начала года до даты постановки на учет в качестве плательщика НПД [75].

Если на момент перехода помимо фиксированного размера взносов за текущий год появилась обязанность исчислить взносы на ОПС в размере 1% с дохода свыше 300 000 руб., то такие взносы уплачивать необходимо

полностью. Применение пропорции к ним не предусмотрено. Это следует из пп. 1 п. 1, п. 5 ст. 430 НК РФ.

Специальных сроков уплаты взносов при переходе индивидуального предпринимателя на НПД не предусмотрено. Поскольку при переходе на НПД статус индивидуального предпринимателя не утрачивается, заплатить их можно в обычные сроки, предусмотренные п. 2 ст. 432 НК РФ [76].

Условия, которым нужно соответствовать, чтобы перейти с ПСН на НПД, те же, что и для других лиц, желающих перейти на НПД. При этом перейти на НПД можно будет только после того, как закончится срок действия патента, либо до окончания этого срока, если вы прекращаете вести тот вид деятельности, который перевели на патент (п. 7 ч. 2 ст. 4 Федерального закона № 422-ФЗ).

Особенностей по уплате налога при ПСН при переходе с ПСН на НПД не установлено. Страховые взносы рассчитываются и платятся в том же порядке, что и при переходе с ОСН на НПД (ч. 11 ст. 2 Федерального закона № 422-ФЗ).

По одним и тем же видам деятельности перейти с ПСН на НПД можно только после того, как закончатся сроки действия всех выданных патентов.

Дело в том, что Федеральный закон № 422-ФЗ разрешает отказаться от применения спецрежима с одновременным переходом на НПД, только если применялся УСН или ЕСХН. Для ПСН таких положений не предусмотрено.

Поскольку ПСН и НПД одновременно применять нельзя, то вы необходимо дождаться, когда истекнут сроки всех выданных патентов. Другой вариант перейти с ПСН на НПД - прекратить деятельность, которая была переведена на патент, а затем начать новую деятельность с переходом на НПД.

После окончания срока действия патента или прекращения деятельности, в отношении которой применяли ПСН, перейти на НПД можно при соблюдении тех же условий, что и для других лиц, желающих применять НПД.

Для перехода необходимо обратиться в инспекцию для постановки на учет в качестве плательщика НПД в общем порядке. После окончания срока действия патента или прекращения деятельности на ПСН лицо не сразу встанет на учет как плательщик НПД, то получится, что между ПСН и НПД будет применяться общий налоговый режим.

По налогу при ПСН декларация не предусмотрена, поэтому после окончания срока действия патента или прекращения деятельности, в отношении которой применяли ПСН, подавать декларацию не нужно (ст. 346.52 НК РФ). На момент окончания срока действия патента он должен быть оплачен, поэтому при переходе на НПД доплачивать ничего не нужно (пп. 1, 2 п. 2 ст. 346.51 НК РФ). Если до окончания срока действия патента прекращается деятельность, переведенную на патент, то стоимость патента нужно пересчитать. Если получится сумма к доплате, то заплатить ее нужно не позднее 20 рабочих дней со дня снятия с учета в качестве плательщика на ПСН. Если наоборот получилась переплата, то ее можно вернуть (ст. 78, пп. 3 п. 2 ст. 346.51 НК РФ). Порядок расчета и уплаты страховых взносов ИП за себя при переходе с ПСН на НПД будет такой же, как при переходе с ОСН.

В соответствии с ч. 1 ст. 8 Федерального закона № 422-ФЗ «налоговой базой признается денежное выражение дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), являющегося объектом налогообложения. Налоговая база определяется отдельно по видам доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.»

Таким образом ООО «АПС» и его представитель, заключая дополнительные соглашения определили правовой режим данных компенсаций расходов представителя как базу для начисления налога на профессиональный доход, то есть доход представителя, его вознаграждение, выплачиваемое отдельно от основного вознаграждения.

При этом ООО «АПС» получило возможность учесть данную сумму при расчете налога на прибыль в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, по аналогии с расходами, выплачиваемыми

отдельно от суммы вознаграждения индивидуальным предпринимателям (п. 14 ст. 264 НК РФ) - те расходы, что не входят в вознаграждение являются личными расходами представителя и учитывать подобные выплаты ООО «АПС» иначе был бы не вправе - они напрямую не связаны с деятельностью ООО. Для целей налогообложения прибыли признают только те расходы, которые экономически обоснованы и документально подтверждены (абз. 2 п. 1 ст. 252 НК РФ).

Суд первой инстанции правомерно принял во внимание тот факт, что доказательства обоснованности расходов в размере 160 930,64 руб. не представлены.

В качестве доказательств обоснованности расходов ООО "АПС" представило дополнительные соглашения к договору на оказание юридических услуг, отчеты представителя, квитанции на такси, маршрутные талоны авиаперевозчиков, платежные поручения и иные документы, однако, маршрутные квитанции электронных билетов авиаперевозчиков содержат сведения о пассажире, но не содержат сведения о плательщике, которым на некоторых квитанциях указана некая ANNA ZOTOVA, на некоторых - обладатель карты, заканчивающейся цифрами 6913, на некоторых - обладатель карты, заканчивающейся цифрами 3553, что не позволяет отнести данные расходы к расходам представителя.

К маршрутным квитанциям приложены документы на иностранном языке, содержащие стоимость, однако не позволяющие понять, за какие услуги и кем были оплачены суммы, следовательно, невозможно определить относимость данных документов к настоящему спору.

Помимо этого, плата за выбор места, внесенная некой ANNA ZOTOVA, или обладателями карт заканчивающихся цифрами 6913 или цифрами 3553 сама по себе является платой за опционную услугу авиакомпаний и излишней, не требующейся для прибытия представителя в судебное заседание.

Также излишними расходами являются сервисные сборы агентов, так как билеты можно приобрести напрямую у авиакомпании.

Кассовые чеки «Яндекс.Такси» не содержат информации о пассажире и маршруте следования. Платательщик идентифицируется номером телефона. В некоторые даты кассовые чеки такси составляют 2, 3 или 5 документов, выданных в разное время суток, не позволяющих определить относимость поездок пассажира к судебному разбирательству.

Выплата суточных для представителя, не работающего по трудовому договору, является установленной сторонами величиной, лишь по аналогии названной «суточными расходами». Вместе с тем, по аналогии, п. 1 ст. 217 НК РФ предусматривает максимальные размеры суточных, которые не облагаются НДФЛ. А именно до 700 руб. за каждый день командировки на территории России. Превышение указанной суммы не обосновано.

Судом также принят во внимание тот факт, что доказательств оплаты налога в указанном объеме представителем ООО «АПС», равно как и суточных расходов в материалы дела не представлено.

При изложенных обстоятельствах, учитывая объем произведенной представителями работы, доказательства, подтверждающие расходы на оплату услуг представителей, сложившийся в судебной практике уровень оплаты данных услуг, разумность таких расходов, доказательства чрезмерности судебных расходов, представленные ответчиком суд первой инстанции правомерно посчитал, что требования ООО «АПС» подлежат удовлетворению в части взыскания судебных расходов на оплату услуг представителя в размере 80 000 руб. [91].

При работе с самозанятым лицом необходимо учитывать некоторые особенности документооборота с ним:

- при оформлении гражданско-правового договора с самозанятым следует проследить, что бы в этом договоре не было признаков трудовых отношений. Иначе проверяющие могут переквалифицировать ваш договор в трудовой, привлечь вас к



административной ответственности, доначислить НДФЛ, страховые взносы, а также пени и штрафы;

- у самозанятого необходимо истребовать справку, которая подтверждает его регистрацию в качестве плательщика НПД. Эта справка будет основанием не удерживать НДФЛ с выплат физлицу, ведь самозанятые вместо НДФЛ платят НПД со своих доходов (ч. 8 ст. 2 Федерального закон № 422-ФЗ). Проверить регистрацию физлица в качестве самозанятого также можно на сайте ФНС России;
- при оплате самозанятому товаров (работ, услуг, имущественных прав) от него необходимо получить специальный чек, сформированный согласно ст. 14 Федерального закона № 422-ФЗ. Этот чек понадобится для того, чтобы:
  - не начислять страховые взносы на выплаты физлицу, зарегистрированному в качестве самозанятого (ч. 1 ст. 15 Федерального закона № 422-ФЗ);
  - учесть в расходах затраты на покупку у самозанятого товаров (работ, услуг, имущественных прав). Без чека это сделать не получится. При этом другие документы, которыми обычно подтверждают расходы для целей налогового учета (например, акты выполненных работ), тоже нужно оформлять (п. 1 ст. 252 НК РФ) [78].

Чек самозанятого можно получить в бумажном или электронном виде (например, на электронную почту). Если расплатились с самозанятым наличными деньгами или с использованием электронных средств платежа (например, банковской картой), то чек можно получить сразу. Если же была безналичная оплата, то чек должны выдать не позднее 9-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произведены расчеты;

- счета-фактуры самозанятой выставлять не будет, так как не является плательщиком НДС. Это следует из ч. 9 ст. 2 Федерального закона № 422-ФЗ, п. 1 ст. 143, п. 3 ст. 169 НК РФ.

Счета-фактуры (УПД) в адрес самозанятого можно выставлять в бумажном виде даже по прослеживаемым товарам. Это следует из п. 1, пп. 1 п. 1.1 ст. 169 НК РФ, пп. «г» п. 13 Положения о национальной системе прослеживаемости товаров [94].

Следующим экспериментальным специальным налоговым режимом является «Автоматизированная упрощенная система налогообложения» (далее – АУСН), введенная Федеральным законом «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения» (далее – Федеральный закон № 17-ФЗ) [121]. Данный режим налогообложения ограничен временными рамками и действует с 1 июля 2022 года до 31 декабря 2027 г. в городе Москва, Московской и Калужской областях и в Республике Татарстан.

Основная суть АСУН заключается в том, что налогоплательщик не осуществляет самостоятельный расчет налога, не ведет книгу учета своих доходов и расходов и не заполняет, и не сдает налоговую декларацию. Налогоплательщику достаточно вести учет доходов и расходов в своем личном кабинете на сайте ФНС России и платить налог в сумме, которую рассчитает налоговая инспекция [22]. Налоговым периодом является календарный месяц.

АСУН имеет ряд общих признаков с УСН:

- предусматривает два варианта расчета налоговой базы: с суммы доходов (8%) или с разницы между доходами и расходами (20%);
- доходы и расходы признаются по факту их оплаты.

Частью 2 ст. 3 Федерального закона № 17-ФЗ установлены ограничения для применения режима АУСН.

В соответствии с ч. 3, 4, 6 ст. 2 Федерального закона № 17-ФЗ на АСУН налогоплательщик также должен платить помимо налога при АСУН:

- налог на прибыль с дивидендов, процентов по государственным или муниципальным ценным бумагам;
- налог на имущество по недвижимости;
- НДФЛ с заработной платы работников.

В период применения АСУН тарифы страховых взносов на ОПС и ОМС составляет 0%.

При введении данного специального налогового режима введен новый субъект в виде уполномоченной кредитной организации (далее – УКО). В п. 4 ст. 3 Федерального закона № 17-ФЗ под УКО понимается кредитная организация, которая уполномочена налогоплательщиком передавать сведения в налоговый орган. К числу, передаваемых УКО сведений относятся: операции по счету, операции с электронными денежными средствами, информация о выплате доходов физическим лицам и страховых взносов.

Относительно информации, передаваемой УКО по операциям налогоплательщика, данная кредитная организация самостоятельно разделяет указанные операции на учитываемые и не учитываемые при определении объекта налогообложения, что установлено п. 2 ст. 15 Федерального закона № 17-ФЗ. При этом, налогоплательщик обладает правом подтвердить или скорректировать указанную информацию не позднее седьмого числа следующего за налоговым периодом месяца. Однако законодатель оставил без внимания форму корректировки информации, предоставленной УКО в налоговые органы. Представляется, что данный пробел нуждается в соответствующем дополнении Федерального закона № 17-ФЗ с указанием на то, что корректировка информации должна производиться без нормативного и документального обоснования [45].

Кроме того, необходимо ст. 123 НК РФ дополнить возможностью привлечения УКО к ответственности за неправомерное исчисление налога,

которое повлекло не удержание или не перечисление налога в установленный законом срок.

В целом АУСН является удобным экономичным налоговым режимом, который подходит небольшим организациям. Преимуществами данного специального налогового режима является низкая налоговая нагрузка, нулевая ставка по страховым взносам на ОПС и ОМС, возможность выбора подходящего объекта налогообложения и отсутствие обязанностей по самостоятельному исчислению налога, подачи декларации и расчетов по страховым взносам и НДФЛ. Кроме того, рассматриваемый специальный налоговый режим отличается простотой учета, который ведется в личном кабинете налогоплательщика и под него (АСУН) подпадают многие виды деятельности.

Однако применение АСУН ограничено для организаций, чей годовой доход составляет более 60 млн. рублей, средняя численность работников более пяти человек. Кроме того, при равных доходах в сравнении с УСН при АУСН налоговая ставка выше. АСУН нельзя совмещать с другими режимами налогообложения.

В заключение второй главы магистерской диссертации, следует сделать следующие выводы и предложения.

Во-первых, Налоговым кодексом РФ урегулированы четыре специальных налоговых режима, которые имеют как плюсы, так и минусы. Так, преимуществами режима ЕСХН является низкая налоговая нагрузка, упрощенная система налогового администрирования и возможность освобождения от НДС. Однако условия перехода, жесткие ограничения по видам деятельности и доля дохода от сельхозпродукции, составляющая не менее 70% от других видов деятельности организации – все это можно обозначить как минусы рассматриваемого специального налогового режима.

Специальный налоговый режим УСН так же имеет как ряд преимуществ, так и минусов. Особое внимание уделено рассмотрению

порядка перехода на режим УСН и предложено исключить из ст. 346.12 НК РФ подп. 19 п. 3.

Специальный налоговый режим налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции могут применять только инвесторы, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции и ведущие поиски, разведку и добычу минерального сырья. Режим при выполнении соглашений о раздел продукции не заменяет несколько налогов одним, а освобождает от уплаты некоторых налогов и устанавливает особый порядок подачи декларации.

Патентная система налогообложения может применяться только индивидуальными предпринимателями и по конкретным видам деятельности. ПСН ограничен средней численностью работников, которая должна составлять не более 15 человек и размером доходов, не превышающие 60 млн. рублей в год. Кроме того, ПСН ограничен территорией действия того субъекта, который ввел данный режим. ПСН заменяет НДФЛ и НДС. Дискуссионной является проблема исключения из п. 7 ст. 346.43 второго предложения, которое устанавливало предельно максимальный размер годового дохода индивидуального предпринимателя. Данная ситуация находится в противоречии с позициями Конституционного Суда РФ, так как федеральный законодатель по факту устранился от ограничения полномочий регионального законодателя в части патентной системы налогообложения.

Во-вторых, в качестве экспериментальных специальных налоговых режимов были рассмотрены налог на профессиональный доход и «Автоматизированная упрощенная система налогообложения». Порядок правового регулирования применения указанных специальных налоговых режимов регулируется отдельными федеральными законами. В работе были преимущества НПД.

Режим «Автоматизированная упрощенная система налогообложения» ограничен временными рамками и действует с 1 июля 2022 года до 31

декабря 2027 г. в городе Москва, Московской и Калужской областях и в Республике Татарстан. АСУН является удобным экономичным налоговым режимом, который подходит небольшим организациям. Основная суть АСУН заключается в том, что налогоплательщик не осуществляет самостоятельный расчет налога, не ведет книгу учета своих доходов и расходов и не заполняет и не сдает налоговую декларацию. Налогоплательщику достаточно вести учет доходов и расходов в своем личном кабинете на сайте ФНС России и платить налог в сумме, которую рассчитает налоговая инспекция.

При введении данного специального налогового режима введен новый субъект в виде уполномоченной кредитной организации, которая уполномочена налогоплательщиком передавать сведения в налоговый орган. При этом, налогоплательщик обладает правом подтвердить или скорректировать указанную информацию. Однако законодатель оставил без внимания форму корректировки информации, предоставленной УКО в налоговые органы. Представляется, что данный пробел нуждается в соответствующем дополнении Федерального закона № 17-ФЗ с указанием на то, что корректировка информации должна производиться без нормативного и документального обоснования. Кроме того, необходимо ст. 123 НК РФ дополнить возможностью привлечения УКО к ответственности за неправомерное исчисление налога, которое повлекло не удержание или не перечисление налога в установленный законом срок.

## **Глава 3 Актуальные вопросы соотношения специального и льготного налоговых правовых режимов**

### **3.1 Соотношение льготного и специального налоговых режимов**

Одним из актуальных вопросов является соотношение специального налогового и льготного режимов. В доктрине можно найти самые разные подходы к решению обозначенной проблемы.

Так, по мнению М.В. Титовой специальный налоговый и льготный режимы являются разными явлениями. При этом, по мнению исследователя, налоговая льгота является одним из инструментов, используемых законодателем для создания специальных налоговых режимов [110, с. 115].

Р.К. Костанян, напротив, отрицает факультативный характер налоговых льгот в специальном налоговом режиме, которые пронизывают все его (специального налогового режима) существо. Более того, именно льготный характер заложен в правовой природе специального налогового режима и является его основной характеристикой [43]. Данную позицию Р.К. Костанян обосновывает целью установлению специальных налоговых режимов, направленных на поддержание субъектов предпринимательства, поддержку отдельных категорий налогоплательщиков, привлечение инвестиций и стимулирование отдельных отраслей хозяйствования [43].

Такой же позиции придерживается и Н.С. Иващенко, считая, что специальный налоговый режим является частью льготного режима [33]. При этом ученый ссылается на признаки льготных режимов, которые выделяет А.В. Малько:

- направлены на удовлетворение интересов субъектов посредством облегчения условий их жизнедеятельности;
- являются исключением из общих правил;
- являются правомерными исключениями [53, с. 747-748].

Г.А. Мухамадеева рассматривает налоговые льготы как один из методов снижения величины налогового обязательства. При этом автор обращает внимание на наличие в доктрине двух подходов к определению налоговой льготы – узкий и широкий [58].

Так, в узком значении, налоговая льгота представляет собой скидку для отдельных налогоплательщиков в части налоговой базы или налоговой ставки. В широком смысле слова налоговая льгота понимается как любые методы снижения налоговой обязанности. Однако, по мнению Г.А. Мухамадеевой, императивность налогового законодательства не позволяет расширительно толковать нормы НК РФ. В связи с чем, широкий подход к налоговой льготе нарушает принцип равенства налогоплательщиков и противоречит признаку ее индивидуального характера [58].

В.В. Громов рассматриваемую проблему, возникающую при соотношении специального налогового режима со льготным, видит в несовершенстве норм действующего налогового законодательства:

- отсутствие законодательного определения специальных правовых режимов;
- в статьях 12 и 18 НК РФ зафиксировано что могут предусматривать специальные налоговые режимы не в императивной, а в диспозитивной форме, что открывает границы между льготными и специальными налоговыми режимами;
- действующие специальные налоговые режимы построены на механизме, отсутствующих или не соответствующих п. 7 ст. 12 и п. 1 ст. 18 НК РФ [20, с. 5].

По мнению В.В. Громова, льготы являются не чем иным как элементами налогов, уплачиваемых в рамках общего налогового режима. Содержанием же специальных налоговых режимов являются преференции [20, с. 3].

Если обратиться к налоговому законодательству, то ст. 18 НК РФ в редакции Федерального закона от 09.07.1999 г. № 154-ФЗ [114] в качестве



специальных налоговых режимов называла систему налогообложения в свободных экономических зонах и в закрытых административно-территориальных образованиях. Однако в настоящее время данные режимы не признаются законодателем специальными налоговыми режимами. Более того, в настоящее время наблюдается тенденция постоянного увеличения налоговых льгот, ориентированных на стимулирование предпринимательской и инновационной деятельности. Так, особый режим налогообложения применяется на отдельных территориях, в частности на территории Республики Крым и Севастополя [73]. Льготные режимы налогообложения действуют на территориях особых экономических зон (далее – ОЭЗ), опережающего развития (далее – ТОСЭР), в отношении региональных инвестиционных проектов, и специальных инвестиционных контрактов [72]. Как можно заметить, льготные налоговые режимы также как и специальные направлены в целом на экономическое развитие посредством определенных средств стимулирования, в данном случае – льгот.

Не выделение налоговым законодателем отдельно льготных налоговых режимов позволяет их применять в рамках общего налогового режима, что противоречит самой сущности таких режимов. Более того, некоторые льготные режимы представлены только в виде совокупности самостоятельных налоговых льгот, что также не позволяет рассматривать их как общий налоговый режим. Поэтому, льготный налоговый режим следует рассматривать также как и специальный налоговый режим, альтернативным по отношению к общему налоговому режиму [20, с. 4].

Как было установлено в предыдущей главе настоящей магистерской диссертации, специальные правовые режимы:

- предоставляют льготы по страховым взносам в виде пониженных тарифов;
- могут освобождать от уплаты налогов, предусмотренных статьями 13-15 НК РФ.

Исходя из данного факта, можно сделать вывод о том, что льготы по страховым взносам, которые не являются налогами, не вписываются в рамки специальных налоговых режимов. Однако в тоже время, получается, что специальные налоговые режимы могут включать любые льготы и не только по налогам.

При этом, ключевым отличием специального налогового режима от льготного и содержащие в своей структуре налоговые преференции, является наличие единого налога, не предусмотренного статьями 13-15 НК РФ. Данная особенность специального налогового режима обуславливает наличие особых правил налогообложения, которые не могут быть определены общим налоговым режимом. Данное обстоятельство придает универсальный характер специальным налоговым режимам, которые могут быть не только льготными, имея при этом преференциальный характер [105, с. 9].

В целом, в настоящее время сложилась правовая ситуация, не позволяющая отделить специальные налоговые режимы от льготных, что является причиной признания закрепленного в п. 2 ст. 18 НК РФ перечня таких режимов не полным. Более того, признание конкретного налогового режима специальным или льготным находится в зависимости от способа его нормативного закрепления в налоговом законодательстве. Все это позволяет признать разновидностью специальных налоговых режимов налогообложение в границах отдельных территорий.

В.В. Громов решить обозначенную проблему предлагает посредством определения специального налогового режима как систему налогообложения, представляющая собой совокупность налоговых условий, связанных с применением налога, являющегося ядром специального налогового режима. Таким образом, составляющими специального налогового режима является налог и налоговое администрирование. Льготный же налоговый режим правильно было бы определить как особый порядок исчисления и уплаты конкретного налога и не представляющий

собой систему налогообложения [20, с. 6]. Однако отсутствие легального определения системы налогообложения не позволяет по данному основанию разграничить специальный и льготный налоговые режимы.

Существующие в настоящее время режимы территорий, ОЭЗ и др. законодатель не называет специальными налоговыми режимами, что, однако не позволяет их признать и как набор налоговых льгот. При этом, можно выделить ряд признаков, позволяющие определить данные налоговые инструментарию как самостоятельные налоговые режимы:

- льготный налоговый режим в преимущественных налоговых условиях является частью особого режима осуществления предпринимательской деятельности, предусматривающий налоговые льготы и другие формы государственной поддержки;
- льготный налоговый режим регулируется не только нормами налогового законодательства, но и специальными федеральными законами, в развитие которых устанавливаются налоговые преференции;
- льготные налоговые режимы направлены на развитие и поддержку региональной экономики, отдельных отраслей хозяйствования [119], [123], [117];
- различные налоговые льготы могут быть объединены единой системой налогообложения для конкретной категории налогоплательщиков, что требует соблюдения ряда условий.

Таким образом, специальные и льготные налоговые режимы имеют ряд отличительных признаков, не позволяющие их смешивать. Однако действующее правовое регулирование позволяет признать льготные налоговые режимы частью специальных налоговых режимов, не входящих в их систему в контексте ст. 18 НК РФ. Решить данную проблему необходимо посредством систематизации льготных налоговых режимов, которые должны являться самостоятельным объектом налогового регулирования, что в свою

очередь упорядочило бы практику налогового стимулирования экономической активности отдельных налогоплательщиков.

### **3.2 Вопросы применения и совершенствования специального налогового режима как части льготного налогового режима**

Как известно, порядок предоставления и использования налоговых льгот в условиях специальных налоговых режимов должен иметь равное отношение ко всем лицам, входящим в ту или иную категорию плательщиков, исключать индивидуализацию в предоставлении налоговых освобождений.

А.П. Лиманская справедливо указывает на то, «целью правовых льгот в регулировании специфических общественных связей является согласование интересов личности, общества и государства. Тем самым льготы позволяют сбалансировать различные интересы субъектов, распределяя те или иные социальные блага, содействуя нормальному развитию как отдельного гражданина, так и общества в целом» [49, с. 95].

В данной части исследования будут рассмотрены налоговые льготы в рамках особых экономических зон.

Несмотря на значительное разнообразие форм и видов ОЭЗ, в должной степени достоверности можно выделить значимые характеристики, присущие любой их форме:

- использование различных видов экономических льгот, напрямую стимулирующих их создание;
- способ обеспечения относительно обособленной системы в характере управления ОЭЗ, с учетом установленных полномочий осуществлять в достаточно широком спектре самостоятельные решения;

- всесторонняя поддержка действующего проекта ОЭЗ как со стороны федеральной власти, так и на местном уровне управления [136];
- широкий охват и максимальная открытость ведения деятельности, что позволят осуществлять инвестиции, с учетом потребностей внутреннего и внешнего рынка [130].

Относительно налоговых льгот по налогу на прибыль предприятий для резидентов особых экономических зон необходимо отметить следующие:

- повышенный коэффициент амортизации;
- для резидентов ОЭЗ действуют пониженные ставки по налогу на прибыль.

Резиденты всех типов ОЭЗ, за исключением судостроительных организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной ОЭЗ, освобождаются от налогообложения налогом на имущество организаций при соблюдении условий, перечисленных в п.п. 17 ст. 381 НК РФ на 10 лет с месяца, следующего за месяцем постановки на учет указанного имущества. Для названных выше судостроительных компаний этот срок начинается с даты постановки на учет указанного имущества и, кроме этого, ограничен сроком существования промышленно-производственной особой экономической зоны.

По земельному налогу похожая норма закреплена также в п.п. 9 п. 1 ст. 395 НК РФ, согласно которой резиденты всех типов ОЭЗ, за исключением судостроительных организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной ОЭЗ освобождаются от налогообложения земельным налогом на 5 лет с месяца возникновения права собственности на каждый земельный участок. Для названных же выше судостроительных компаний этот срок начинается с даты регистрации таких организаций в качестве резидента ОЭЗ и длится 10 лет.

По транспортному налогу в главе 31 «Транспортный налог» нет положений непосредственно относительно участников и резидентов ОЭЗ. В соответствии со ст. 361 НК РФ ставка транспортного налога может

уменьшаться, но не может быть равной 0 рублей для подавляющего большинства транспортных средств. Равной нулю она может быть только для автомобилей с малой мощностью, т.к. на них ограничение по уменьшению размера ставки не распространяется. Следует заметить, что налоговое законодательство в ст. 17 НК РФ разграничивает понятия ставки, как элемента налогообложения и льготы, как условия налогообложения. Поэтому в соответствии с НК РФ пониженная ставка какого-либо налога не трактуется как льгота, хотя такой подход и содержится в экономической литературе [14, с. 246].

Поэтому вызывает много вопросов установление ставки транспортного налога в размере 0 рублей практически во всех ОЭЗ, в том числе и ППТ. Причем законодательные акты субъектов РФ, устанавливающие ставку в размере 0 руб. не только в ОЭЗ, но и в других случаях размещены на сайте ФНС РФ. При этом по транспортному налогу, являющемуся местным к компетенции представительных органов власти муниципальных образований, относится возможность установления льгот. И формулировка в нормативных актах муниципальных образований должна быть не «установить ставку 0% для...», а «освободить от уплаты транспортного налога резидентов такой-то ОЭЗ или других территорий, выделяемых вследствие экономических условий и обстоятельств». Экономический результат для государства и экономических субъектов при любой из приведенных формулировок будет идентичным, но вторая соответствует букве закона.

Важно обратить внимание на то, что в субъектах РФ приняты законодательные акты в пределах предоставленных им НК РФ полномочий. По налогу на имущество полномочия по установлению срока действия пониженного размера ставки субъектом – Астраханской областью превышены в части его установления для резидентов ОЭЗ «Лотос» Астраханской области, где установлен более чем 10-летний срок, а именно 12 летний срок (п. 18 ст. 3 Закона Астраханской области от 26.11.2009 г. №

92/2009-ОЗ «О налоге на имущество организаций»). По земельному налогу срок более, чем предусмотрено в НК РФ, установлен (10 лет вместо 5 лет) для ОЭЗ Титановая долина (см. Решение Верхнесалдинской районной Думы от 15.11.2005 г. № 66).

Кроме перечисленных выше общих моментов для всех ОЭЗ с учетом их специфики на основе законодательных актов субъектов РФ и муниципальных образований, в НК РФ установлены особенности налогообложения непосредственно в промышленно-производственных ОЭЗ.

Отдельно в данной части исследования хотелось бы рассмотреть налоговое стимулирование на примере Свободного порта Владивосток (далее по тексту – СПВ), режим которого предполагает льготы по ввозным и вывозным таможенным пошлинам, страховым взносам (п. 10 ст. 427 НК РФ).

Считается, что социально-экономический эффект от предлагаемых хозяйствующим субъектам стимулов будет носить долгосрочный мультипликативный характер и не ограничится только фискальной сферой. Поскольку налоговое стимулирование резидентов СПВ может осуществляться как по региональным, так и местным налогам, то соответствующие публичные субъекты обладают правом установления льгот по указанным налогам в рамках, закрепленных в НК РФ. Это общее в моделях стимулирования СПВ с ОЭЗ и ТОСЭР. Различия между ТОСЭР и СПВ заключаются в территории действия, минимальных объемах инвестиций (в ТОСЭР они меньше), административных преференциях, условиях предоставления земельных участков и составе таможенных преференций.

Следует отметить, что изначально данный инструмент проектировался и вводился только для одной территории Дальневосточного федерального округа – порта Владивосток, и сфера его действия была весьма узкой. Первоначально в СПВ входило только 15 муниципальных образований, но в 2016 г. произошло расширение территории его действия еще на ряд

дальневосточных портов. Предполагается, что это создаст благоприятные условия для развития в регионе круизного туризма.

Как было отмечено, обсуждается вопрос о дальнейшем расширении территории действия режима СПВ и на иные территории. В условиях множественности стимулов существенную роль в повышении инвестиционной привлекательности региона и эффективности налоговых инструментов ТОСЭР и СПВ имеет информационное обеспечение.

В настоящее время «закрепляются не только соответствующие льготы и стимулы, но даже создаются специальные институты развития отраслей и территорий, инфраструктура для реализации соответствующих прав, а также осуществляется информационная поддержка» [35, с. 17].

В 2017 году был создан Российско-Китайский Инвестиционный Фонд Регионального Развития, в управлении которого находится 100 млрд юаней. Агентство Дальнего Востока по привлечению инвестиций и поддержке экспорта и Китайская ассоциация по развитию малых и средних предприятий организовали Центр поддержки привлечения китайских инвесторов в регион. В представительствах Агентства в КНР потенциальные инвесторы могут получить консультативную поддержку.

Помощь японским инвесторам в информационном сопровождении, планировании бизнеса и взаимодействии с государственными органами на всех этапах реализации инвестпроектов призвана оказать новая российско-японская инвестиционная платформа, созданная Агентством Дальнего Востока по привлечению инвестиций и поддержке экспорта, Фондом развития Дальнего Востока и Японским банком в целях международного сотрудничества (JBIC). В рамках указанной платформы перечисленными выше субъектами 16 февраля 2018 г. был подписан Договор о создании совместного предприятия для реализации инвестиционных проектов на Дальнем Востоке.

Существенной особенностью ТОСЭР в отличие от зарубежных территорий с особым экономическим статусом является субъектный состав



якорных инвесторов, среди которых преимущественно преобладают российские компании. Данный режим, как и СПВ, отличается от режима ОЭЗ, в том числе и по предоставляемым налоговым льготам. В то же время он имеет общие черты с СПВ в части налогового стимулирования (используются аналогичные инструменты, сходными полномочиями по определению его отдельных параметров наделены субъекты Российской Федерации и муниципальные образования в определении его отдельных параметров). Как и для резидентов СПВ, для резидентов ТОСЭР закреплены льготы по НДС, налогам на прибыль и имущество организаций, земельному налогу. Однако параметры льгот различаются, что обусловлено различиями в функциональных целях стимулирования соответствующих территорий. Но в отличие от СПВ резиденты ТОСЭР имеют льготы по НДС [19, с. 118].

В настоящее время можно выделить следующие тенденции в использовании режима ТОСЭР в Дальневосточном федеральном округе: создание новых ТОСЭР и расширение территории действия существующих, а также формирование перечня разрешенных видов экономической деятельности. Так, в мае 2017 г. в ТОСЭР «Комсомольск» были включены новые территории и соответственно продлен на 2018 г. период, в течение которого финансировались мероприятия по ее созданию. Предполагается, что в результате реализации инвестиционных проектов на расширенной территории к 2026 г. совокупные налоговые поступления в бюджеты всех уровней составят более 2 млрд руб. Таким образом, привлекательность данного инструмента для инвесторов пока не вызывает сомнений, хотя отдельные эксперты считают его менее востребованным по сравнению с СПВ.

Наряду с общеэкономическими режимами зональной поддержки развития на территории Дальнего Востока используется и специальный налоговый инструмент (совокупность льгот и преференций без выделения специального налогового режима) для налогоплательщиков, реализующих региональные инвестиционные проекты (далее – РИП). Их определение для

целей налогообложения закреплено в НК РФ, как и требования к участникам указанных проектов. В качестве таких условий НК РФ называет, в частности, осуществление вложений в течение трех (пяти) лет в реализацию проекта на Дальнем Востоке 50 (500) млн руб. Данный инструмент, как и ТОСЭР, был рассчитан на поддержку крупных инвестиционных проектов, включая реализацию специальных инвестиционных контрактов. Как было отмечено, первоначально сфера его действия была ограничена исключительно территориями Дальневосточного и Байкальского регионов, но позднее расширена, и данный режим может реализовываться во всех субъектах РФ. Сегодня режим РИП может в установленных НК РФ случаях распространяться и на территории любого из субъектов РФ [19, с. 119]. В течение 10 лет налогоплательщик получает право уплаты налога на прибыль и налога на добычу полезных ископаемых по льготной ставке. В результате внесенных в 2016 г. изменений был существенно упрощен порядок доступа налогоплательщиков к данному режиму на Дальнем Востоке, поскольку для определенных категорий проектов был введен уведомительный порядок начала использования льгот.

Однако эксперты довольно осторожно оценивают перспективы привлекательности и, как следствие, потенциальную эффективность указанных льгот с точки зрения влияния на поведение инвесторов, поскольку число реализуемых РИП в Дальневосточном федеральном округе пока не столь велико и ограничено территорией пяти из девяти субъектов: Республика Саха (Якутия) – шесть, Камчатский край – три, Сахалинская область – два, Хабаровский край и Еврейская автономная область – по одному.

Особенностью налогового стимулирования участников РИП является формирование его параметров субъектами Российской Федерации. Они имеют право устанавливать льготы не только по региональным налогам и налогу на прибыль организаций в части, подлежащей зачислению в региональные бюджеты, но и дополнительные требования к потенциальным

участникам РИП, исходя из специфики конкретных территорий и имеющихся бюджетных возможностей. Например, в Магаданской области в качестве дополнительного требования к РИП, реализуемым на территории данного субъекта, помимо предусмотренных в ст. 25.8 НК РФ, закреплено обеспечение в ходе реализации РИП для работников - участников РИП определенного уровня заработной платы (в размере не менее среднемесячной заработной платы работников по основному виду экономической деятельности, в которой осуществляется реализация РИП) (ст. 2 Закона Магаданской области «О мерах по реализации отдельных положений главы 3.3 части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

Однако, несмотря на довольно богатый инструментарий налогово-правовой поддержки реализации инвестиционных проектов на территории регионов Дальнего Востока, существуют и не разрешенные пока проблемы, например с объектами внешней инфраструктуры, которые не являются обязательным элементом поддерживаемого государством и реализуемого инвестиционного проекта. На передний план выходят вопросы стимулирования создания хозяйствующими субъектами объектов инфраструктуры, которые не являются частью реализуемого инвестиционного проекта, но необходимы для его осуществления и сокращения сроков окупаемости. Из-за отсутствия таковых в регионах Дальнего Востока увеличиваются сроки окупаемости проектов, повышаются риски публичных и частных субъектов, в том числе негативных социально-экономических последствий при невозможности завершения соответствующих проектов.

Внесенные в НК РФ в конце 2017 г. изменения направлены в том числе на решение данной проблемы. Так, был закреплен новый долгосрочный механизм, действие которого не ограничено Дальневосточным федеральным округом, – инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль организаций (ст. 286.1). Соответственно, предоставление указанной льготы направлено на стимулирование обновления основных фондов (основные

средства со сроком полезного использования 5 – 20 лет). Максимальный размер вычета ограничен, равно как и допустимое соотношение между его размером и суммами расходов налогоплательщика в текущем налоговом (отчетном) периоде. Установление запрета на использование указанной льготы для участников РИП, резидентов ОЭЗ в Магаданской области, СПВ, ТОСЭР позволит разграничить действие различных механизмов налоговой поддержки, повысить адресность стимулирующего воздействия.

Использование права на имущественный налоговый вычет даст возможность налогоплательщику уменьшить суммы налога на прибыль организаций, подлежащие зачислению в федеральный бюджет в размере и порядке, определенном НК РФ.

Таким образом, данная льгота может использоваться и для стимулирования развития внешней инфраструктуры, в том числе необходимой для реализации инвестиционных проектов. Следует отметить, что субъекты Российской Федерации наделены довольно широкими полномочиями по варьированию параметров вычета с учетом региональных потребностей. Например, особенностей действия по территории, категориям налогоплательщиков, применительно к видам объектов основных средств, на которые распространяется действие вычета, установления возможности переноса на будущие периоды понесенных расходов, увеличения срока запрета на изменение принятого налогоплательщиком решения и (или) на отказ от льготы.

Предусмотренные НК РФ особенности, в том числе и ограничивающие действие льготы, могут быть закреплены в региональном законодательстве. Но на начало 2018 г. соответствующие акты субъектами Российской Федерации приняты не были, так как действовала рамочная модель, определенная НК РФ.

Анализ правового массива законодательства о налогах и сборах, его динамики позволяет прийти к следующим выводам.

Налоговое стимулирование развития регионов Дальнего Востока продолжает оставаться одним из важных, но не единственных инструментов государственной поддержки, оно осуществляется посредством как общих, так и специальных стимулов зонального характера. В последние годы наблюдается расширение применяемых инструментов и ревизия ранее введенных с одновременной их коррекцией в целях повышения адресности воздействия в условиях бюджетной консолидации. Сохраняется конкуренция специализированных зональных режимов, что в отдельных случаях снижает востребованность некоторых из них. Имевшая место на первом этапе стимулирования тенденция индивидуализации правового воздействия при осуществлении государственного управления развитием Дальнего Востока, проявившаяся и в налоговой сфере, сменяется тенденцией распространения действия макрорегиональной модели на иные территории как внутри самих макрорегионов (которые первоначально не планировалось включать в состав льготуемых территорий), так и на территории иных субъектов Российской Федерации (например, режим ТОСЭР, РИП).

Основная роль в налоговом стимулировании развития Дальневосточных регионов пока сохраняется за Российской Федерацией. Однако в целом наметилась тенденция к уходу от практики закрепления на федеральном уровне льгот по региональным и местным налогам, которая лежит в общем русле развития национальной налоговой системы. Об этом же свидетельствует передача субъектам Российской Федерации права принятия решения об установлении освобождений от налога на имущество организаций в отношении движимого имущества, а также п. 26 Плана реализации Основ государственной политики регионального развития Российской Федерации на период до 2025 года [99]. На федеральном уровне в отношении перечисленных выше видов налогов делается акцент на возможности предоставления льгот по соответствующим налогам субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями.

В то же время подобный подход увеличивает различия в региональных и местных условиях налогообложения, повышает вариативность регулирования.

В результате налогового стимулирования развития регионов Дальнего Востока НК РФ продолжает пополняться нормами, которые выделяются из общей универсальной модели правового регулирования налогообложения, т.е. происходит постепенная, все более широкая фрагментация налогово-правового массива, усложнение регулирования. Соответственно, дальнейшее совершенствование законодательства о налогах и сборах следует продолжать осуществлять с учетом практики реализации уже введенных стимулирующих механизмов, изменений в налоговом регулировании сопредельных территорий, принимая во внимание анализ динамики потребностей территорий Дальнего Востока при соблюдении принципов единства налоговой системы и справедливости.

Как можно заметить, в НК РФ и прочем законодательстве по налоговым вопросам установлено много особенностей и преференций как для всех типов ОЭЗ, так и непосредственно в дополнение к общим положениям - для технико-внедренческих ОЭЗ. При этом для грамотного применения тех или иных норм законодательства на практике необходимо доскональное изучение действующей в конкретный момент времени редакции соответствующих положений налогового законодательства, установленного как в НК, так и законодательно-нормативными документами субъектов РФ и муниципальных образований в пределах их полномочий. Именно это служит залогом эффективного управления налогообложением экономических субъектов.

Режим налогообложения резидентов особой экономической зоны заключается в предоставлении указанным субъектам более благоприятных условий налогообложения в виде освобождения от уплаты налогов, снижения налоговых ставок и прочих льгот, которые будут рассмотрены далее, без каких-либо обязательств со стороны налогоплательщиков о целевом

использовании высвобождаемых оборотных средств. Правовое регулирование названной сферы общественных отношений осуществляется НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами, а также нормативно-правовыми актами субъектов Российской Федерации и местного самоуправления (ст. 2 НК РФ).

В целом, можно выделить следующие особенности налогообложения резидентов в ОЭЗ:

- субъекты Российской Федерации вправе устанавливать для резидентов территорий с особыми экономическими режимами пониженные налоговые ставки по налогу на прибыль в части, подлежащей зачислению в региональные бюджеты (п. 1 ст. 284 НК РФ);
- некоторые объекты налогообложения, если они связаны с деятельностью на территории с особыми экономическими режимами, освобождены от налогообложения;
- объединение правовых основ льготного налогообложения для резидентов территорий с особыми экономическими режимами в актах налогового законодательства тем не менее не предполагает единого механизма предоставления льгот.

Далее следует рассмотреть особенности налогообложения резидентов в ОЭЗ на примере резидента туристско-рекреационной ОЭЗ.

В силу п. 1 ст. 284 НК РФ для организаций - резидентов ОЭЗ законами субъектов РФ может устанавливаться пониженная ставка налога, подлежащего зачислению в региональные бюджеты, на прибыль от деятельности, осуществляемой на территории такой зоны. Залогом применения льготной ставки является ведение отдельного учета доходов и расходов.

Пунктом 8 ст. 274 НК РФ предусмотрено, что делать, если результатом отчетного (налогового) периода является убыток – отрицательная разница между налогооблагаемыми доходами и расходами. В этом периоде налоговая

база признается равной нулю, а убыток переносится на будущее в порядке, установленном ст. 283 НК РФ.

По аналогии с доходами и расходами учет убытка от деятельности на территории ОЭЗ следует вести отдельно. Подтверждает это, в частности, необходимость включения налогоплательщиками – резидентами ОЭЗ, соответствующими условиям для исчисления налога на прибыль по пониженным налоговым ставкам, в состав декларации по налогу на прибыль приложения 4 к листу 02 «Расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу» при наличии убытков [98].

Так, заем в долларах США был получен в 2017 году компанией в статусе резидента туристско-рекреационной ОЭЗ и использован для строительства ОС, которое будет использоваться исключительно в рамках ведения деятельности на территории ОЭЗ. В связи с этим считаем, что положительные (отрицательные) курсовые разницы, возникшие из-за изменения курса валют, следует считать доходами (расходами), понесенными в результате ведения деятельности на территории ОЭЗ. При этом неважно, за счет каких средств погашался заем. При отсутствии других доходов у компании возник убыток от деятельности на территории ОЭЗ, который можно перенести на будущее в общеустановленном порядке, но только на уменьшение налоговой базы (прибыли) по деятельности на территории ОЭЗ.

При исчислении налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, налогоплательщик может применять в рамках одного налогового периода две налоговые ставки (общеустановленную и пониженную). Причем если условия применения соответствующей пониженной налоговой ставки реализованы налогоплательщиком не с начала, а в течение налогового периода, с даты реализации таких условий налогоплательщик вправе применять пониженную налоговую ставку для исчисления региональной части налога, если иное не предусмотрено законами субъектов РФ [79].



Из взаимосвязанных положений п. 1 ст. 10, п. 1 ст. 12 Федерального закона № 116-ФЗ следует, что резидент промышленно-производственной ОЭЗ не только ведет промышленно-производственную деятельность, но, прежде всего, осуществляет инвестиции и капитальные вложения, необходимые для ведения указанной деятельности.

Актуальны для рассматриваемой темы следующий пример из судебной практики.

Общество является резидентом ОЭЗ промышленно-производственного типа на основании свидетельства от 02.03.2011 и действует на основании соглашения от 28.11.2008 о ведении промышленно-производственной деятельности на территории особой экономической зоны промышленно-производственного типа Елабужского района Республики Татарстан.

В декларациях по налогу на прибыль организаций за периоды с 2013 по 2016 годы включительно общество льготу по налогу не заявляло, поэтому раздельный учет не вело – при отсутствии соответствующей обязанности.

Обществом за I квартал 2017 года и за I полугодие 2017 года представлены декларации по налогу на прибыль:

- по коду налогоплательщика «3» как резидентом ОЭЗ. В декларации заявлена льгота по налогу, отражены показатели деятельности налогоплательщика как резидента ОЭЗ по иным ставкам налога. При этом общество как резидент ОЭЗ перенесло убытки прошлых лет (2013 - 2016 годов), поскольку у него впервые возникла прибыль от деятельности на территории ОЭЗ;
- по коду налогоплательщика «1» по деятельности за пределами территории ОЭЗ.

Налоговая инспекция придерживалась следующего подхода. Убытки, полученные налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах до ведения раздельного учета, могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль, сформированной обществом только по деятельности, осуществляемой вне рамок соглашения, то есть не в качестве

резидента ОЭЗ. Суды поддержали налогоплательщика. Поскольку обществом раздельный учет не велся, в декларации по налогу на прибыль за 2013 – 2016 годы при указании статуса налогоплательщика на листе 02 общество ставило код 1 (для деятельности, осуществляемой за пределами ОЭЗ и облагаемой по ставке 20%). В 2017 году общество впервые получило прибыль и у него как резидента ОЭЗ возникли основания заявить налоговую льготу (пониженная ставка налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет Республики Татарстан, в размере 0%).

Налоговая инспекция указала, что убытки за 2013 – 2016 годы согласно представленным налоговым декларациям получены обществом по коду «1» и, соответственно, не подлежат переносу на код «3». Данный довод арбитры отклонили, исходя из следующего.

До 2017 года (в период получения убытков прошлых лет) общество уже являлось резидентом ОЭЗ. При отсутствии раздельного учета все доходы и расходы общества учитывались в единой налоговой декларации по коду «1», в том числе по деятельности как резидента ОЭЗ, были получены убытки, учтенные при определении налоговой базы по налогу (с ограничением 50%). То есть до 2017 года обществом применялась налоговая ставка 20% и формировалась единая налоговая база, в связи с чем оснований для непринятия убытков прошлых лет у налогового органа не имеется.

Кроме того, несмотря на отсутствие раздельного учета за прошлые периоды, полученный убыток был действительно сформирован за счет деятельности на территории ОЭЗ, о чем свидетельствуют документы и расчеты, представленные обществом в налоговый орган. Кроме того, в рассматриваемом случае общество, не используя никаких налоговых преференций в прошлом, фактически ставится в неравное положение с иными налогоплательщиками, не являющимися резидентами ОЭЗ, которые в аналогичной ситуации не несли бы дополнительных налоговых обязательств [88].

Можно привести выводы суда еще из одного спора, который возник еще до начала действия НК РФ, однако показателен. Так, АО необоснованно уменьшило прибыль, полученную от деятельности по операциям за пределами ОЭЗ, на сумму убытка от осуществления операций в пределах ОЭЗ (от выполнения геологоразведочных работ).

Общество, являясь участником ОЭЗ, вело отдельный учет операций финансово-хозяйственной деятельности, осуществляемых в пределах ОЭЗ и Магаданской области. Ведение такого учета является в том числе необходимым условием для освобождения от уплаты налогов в части, поступающей в федеральный бюджет.

В связи с этим АО вправе не уплачивать налог на прибыль в федеральный бюджет с прибыли, полученной от операций в рамках финансово-хозяйственной деятельности, осуществляемой в пределах ОЭЗ. Поэтому и убытки от такой деятельности могут уменьшать только указанную прибыль и не могут уменьшать прибыль, полученную от операций за пределами ОЭЗ. Поскольку геологоразведочные работы осуществлялись в пределах ОЭЗ и названные операции подпадают под льготный режим налогообложения, то убытки, полученные от осуществления соответствующего вида деятельности, не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль, полученную от операций за пределами ОЭЗ [97].

Если заем, полученный компанией – резидентом туристско-рекреационной ОЭЗ в 2017 году, использован с целью создания объекта, который используется и будет использоваться в деятельности на территории данной зоны, то убыток, возникший из-за превышения отрицательных курсовых разниц над положительными, может быть учтен при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль по деятельности на территории ОЭЗ (с применением пониженной ставки). Убыток признается в порядке, установленном для переноса убытка на будущее [25]. Налоговый орган с

таким подходом может не согласиться, о чем свидетельствует судебная практика.

Проведенный в третьей главе магистерской диссертации анализ соотношения специального и льготного налоговых режимов, позволяет сделать следующие выводы.

Во-первых, ключевым отличием специального налогового режима от льготного и содержащие в своей структуре налоговые преференции, является наличие единого налога, не предусмотренного статьями 13-15 НК РФ. Данная особенность специального налогового режима обуславливает наличие особых правил налогообложения, которые не могут быть определены общим налоговым режимом. Данное обстоятельство придает универсальный характер специальным налоговым режимам, которые могут быть не только льготными, имея при этом преференциальный характер.

В настоящее время сложилась правовая ситуация, не позволяющая отделить специальные налоговые режимы от льготных, что является причиной признания закрепленного в п. 2 ст. 18 НК РФ перечня таких режимов не полным. Более того, признание конкретного налогового режима специальным или льготным находится в зависимости от способа его нормативного закрепления в налоговом законодательстве. Все это позволяет признать разновидностью специальных налоговых режимов льготное налогообложение в границах отдельных территорий.

Во-вторых, основными мерами государственной поддержки ОЭЗ являются льготный налоговый режим и свободная таможенная зона на территории ОЭЗ. Для резидентов ОЭЗ в Магаданской и Калининградской областях, а также СЭЗ Республики Крым и города федерального значения Севастополя в НК РФ предусмотрен особый режим налогообложения. К нефискальным мерам стимулирования инвестиционной деятельности, предусмотренным для резидентов ОЭЗ, можно отнести предоставляемые в статье 38 Федерального закона № 116-ФЗ гарантии от неблагоприятного изменения законодательства РФ о налогах и сборах. В НК РФ и прочем

законодательстве по налоговым вопросам установлено много особенностей и преференций как для всех типов ОЭЗ, так и непосредственно в дополнение к общим положениям – для технико-внедренческих ОЭЗ. При этом для грамотного применения тех или иных норм законодательства на практике необходимо доскональное изучение действующей в конкретный момент времени редакции соответствующих положений налогового законодательства, установленного как в НК, так и законодательно-нормативными документами субъектов РФ и муниципальных образований в пределах их полномочий. Именно это служит залогом эффективного управления налогообложением экономических субъектов. Правовое регулирование налогообложения резидентов особых экономических зон является достаточно разрозненным: нормы, посвященные резидентам особых экономических зон, закреплены в разных главах НК РФ, что усложняет восприятие и применение норм на практике.

## Заключение

Резюмируя изложенное в настоящем магистерском исследовании, следует обобщить полученные результаты.

Во-первых, было рассмотрено общетеоретическое понятие «специальный правовой режим» и установлено, что среди правовых режимов выделяет общие или первичные и специальные или вторичные режимы. Общими являются режимы отраслей права, которые являются базой и для других первичных режимов. Приведенные определения позволили выявить такую общую черту между общими и специальными правовыми режимами, как то, что оба режима представлены правовыми средствами. Однако специальные правовые режимы обладают специфическими признаками, отличающими их от общих правовых режимов. Так, основное отличие между ними состоит в том, что общий режим представлен комплексом правовых средств, тогда как специальный правовой режим состоит либо из особых льгот и преимуществ, либо из особых ограничений.

Специальный правовой режим является производным от первичного (общего) правового режима, в связи с чем, им присуще некоторые общие черты, а именно:

- и общие и специальные правовые режимы устанавливаются нормами права и обеспечиваются государством;
- и общие и специальные правовые режимы – это порядок правового регулирования, состоящий из юридических средств, характеризующихся определенным их сочетанием.

В работе было предложено специальный правовой режим определить как:

- «установленный нормами права и обеспечиваемый государством, общедозволительный или разрешительный порядок правового регулирования деятельности, специальных объектов (предметов) и территорий, представленный либо особыми льготами и

преимуществами, либо особыми ограничениями, создающие конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности для удовлетворения интересов отдельных субъектов права».

Классификация специальных правовых режимов имеет большое научное и практическое значение. В целом классификация специальных правовых режимов аналогична классификации правовых режимов вообще. Однако, более целесообразно все специальные правовые режимы классифицировать на:

- специальный стимулирующий режим, создающий определенную степень благоприятности и который в свою очередь может быть подразделен в зависимости от того, какие правовые средства доминируют в нем, на: специальный разрешительный режим; специальный льготный режим;
- специальный ограничивающий режим, который устанавливает дополнительные запреты или позитивные обязывания и создающий конкретную степень неблагоприятности: специальный обязывающий режим; специальный запрещающий режим.

Подобная классификация позволяет выделить специфику тех или иных видов специальных правовых режимов, показать их место и роль в механизме правового регулирования.

Во-вторых, в налоговом праве наряду с общим правовым режимом выделяют специальный правовой режим. При этом, под общим режимом понимают совокупность всех установленных налоговым законодательством налогов, обязанность по уплате которых возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, предусмотренных законом. Установление специальных налоговых режимов обуславливается необходимостью учета экономического статуса налогоплательщика, его деятельности, спецификой функционирования налогоплательщиков, осуществляющих свою деятельность на территориях в особых условиях хозяйствования.

Специальные налоговые режимы имеют цель усиления фискального значения и достижение более глубокого регулирующего эффекта в определенных видах деятельности, которые нуждаются в дополнительном налоговом стимулировании для обеспечения стабильности налоговых поступлений в соответствующие бюджеты. Указанная цель достигается посредством следующих средств, используемых в специальном налоговом режиме:

- создание более льготного налогового режима;
- упрощение порядка ведения налогового учета и отчетности.

Введение специального налогового режима может быть обусловлено не всегда льготным характером налогообложения. Стимулирующий характер специального налогового режима заключаться может также и упрощенным администрированием налогообложения, преимущественным положением на рынке налогоплательщика за счет налоговой экономии, что имеет своей целью улучшение положения налогоплательщика. При этом говорить о «льготности» специального налогового режима не приходится, так как у каждого налогоплательщика может иметься собственная экономическая выгода. В связи с чем, и риск выбора «невыгодного» специального налогового режима налогоплательщик несет самостоятельно.

Отличается специальный налоговый режим от общего следующим.

- обязанность по уплате единого налога вместо совокупности налоговых платежей, как это применяется при общем налоговом режиме;
- системность проявляется в особой форме изъятия из общего налогового режима посредством установления единого налога;
- системность специального налогового режима проявляется в правовых средствах, посредством которых он устанавливается;
- системностью установления налоговых обязанностей и налогового администрирования;



- кругом лиц, которые вправе или обязаны применять специальную систему налогообложения;
- система специальных налоговых режимов представлена непосредственно в ст. 18 НК РФ.

Проведенный научно-теоретический анализ понятия и сущности специального налогового режима, позволили определить его как установленные Налоговым кодексом Российской Федерации и применяемые в случаях и порядке предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации или иными федеральными законами, предусматривающими проведение экспериментов по установлению специальных налоговых режимов и предусматривающие особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных статьями 13 - 15 НК РФ с целью упрощения общего порядка налогообложения.

В-третьих, Налоговым кодексом РФ урегулированы четыре специальных налоговых режима, которые имеют как плюсы, так и минусы. Так, преимуществами режима ЕСХН является низкая налоговая нагрузка, упрощенная система налогового администрирования и возможность освобождения от НДС. Однако условия перехода, жесткие ограничения по видам деятельности и доля дохода от сельхозпродукции, составляющая не менее 70 % от других видов деятельности организации – все это можно обозначить как минусы рассматриваемого специального налогового режима.

Специальный налоговый режим УСН - добровольный режим, применяемый организациями и индивидуальными предпринимателями наряду с общей системой налогообложения. Специальный налоговый режим УСН имеет ряд преимуществ перед общим правовым режимом, так как отличается более низкой налоговой нагрузкой, позволяет налогоплательщику самостоятельно выбрать объект налогообложения. Кроме того, УСН имеет сравнительно упрощенную систему налогового администрирования. В тоже время режим УСН ограничен размером дохода, численностью работников,

стоимостью основных средств, закрытым перечнем расходов, которые учитываются при расчете налога и невозможность совмещения с общим режимом налогообложения.

Для использования данного режима налогообложения первым условием является подача соответствующего уведомления, что прямо установлено в п. 19 ч. 3 ст. 346.12 НК РФ. Верховный Суд РФ в ряде своих документах отразил позицию, согласно которой применение УСН имеет уведомительный, а не разрешительный характер. А правовое значение уведомления налоговых органов о применении УСН состоит не в получении соответствующего согласия, а выражение волеизъявления налогоплательщика. Поэтому на практике в случае, когда налогоплательщик не подал соответствующее уведомление о переходе на УСН, но по факту применял данный специальный налоговый режим, такое лицо признается налогоплательщиком УСН. Обозначенные выводы Верховного Суда РФ были отражены в письме ФНС России от 14.10.2019 г. № СА-4-7/21065. Однако на практике налоговые органы нарушают права организаций и индивидуальных предпринимателей, которые по факту применяли УСН, но предварительно не уведомили налоговые органы. Исправить подобную ситуацию целесообразно внесением изменений в ст. 346.12 НК РФ, исключив из данной нормы подп. 19 п. 3.

Специальный налоговый режим налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции могут применять только инвесторы, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции и ведущие поиски, разведку и добычу минерального сырья. Режим при выполнении соглашений о раздел продукции не заменяет несколько налогов одним, а освобождает от уплаты некоторых налогов и устанавливает особый порядок подачи декларации.

Патентная система налогообложения может применяться только индивидуальными предпринимателями и по конкретным видам деятельности. ПСН ограничен средней численностью работников, которая

должна составлять не более 15 человек и размером доходов, не превышающие 60 млн. рублей в год. Кроме того, ПСН ограничен территорией действия того субъекта, который ввел данный режим. ПСН заменяет НДФЛ и НДС. Дискуссионной является проблема исключения из п. 7 ст. 346.43 второго предложения, которое устанавливало предельно максимальный размер годового дохода индивидуального предпринимателя. Данная ситуация находится в противоречии с позициями Конституционного Суда РФ, так как федеральный законодатель по факту устранился от ограничения полномочий регионального законодателя в части патентной системы налогообложения.

В-четвертых, в качестве экспериментальных специальных налоговых режимов были рассмотрены налог на профессиональный доход и «Автоматизированная упрощенная система налогообложения». Порядок правового регулирования применения указанных специальных налоговых режимов регулируется отдельными федеральными законами.

АУСН является удобным экономичным налоговым режимом, который подходит небольшим организациям. Преимуществами данного специального налогового режима является низкая налоговая нагрузка, нулевая ставка по страховым взносам на ОПС и ОМС, возможность выбора подходящего объекта налогообложения и отсутствие обязанностей по самостоятельному исчислению налога, подачи декларации и расчетов по страховым взносам и НДФЛ. Кроме того рассматриваемый специальный налоговый режим отличается простотой учета, который ведется в личном кабинете налогоплательщика и под него (АСУН) подпадают многие виды деятельности. Однако применение АСУН ограничено для организаций, чей годовой доход составляет более 60 млн. рублей, средняя численность работников более пяти человек. Кроме того, при равных доходах в сравнении с УСН при АУСН налоговая ставка выше. АСУН нельзя совмещать с другими режимами налогообложения.

При введении данного специального налогового режима введен новый субъект в виде уполномоченной кредитной организации, которая уполномочена налогоплательщиком передавать сведения в налоговый орган. При этом, налогоплательщик обладает правом подтвердить или скорректировать указанную информацию. Однако законодатель оставил без внимания форму корректировки информации, предоставленной УКО в налоговые органы. Представляется, что данный пробел нуждается в соответствующем дополнении Федерального закона №17-ФЗ с указанием на то, что корректировка информации должна производиться без нормативного и документального обоснования. Кроме того, необходимо ст. 123 НК РФ дополнить возможностью привлечения УКО к ответственности за неправомерное исчисление налога, которое повлекло не удержание или не перечисление налога в установленный законом срок.

В-пятых, ключевым отличием специального налогового режима от льготного и содержащие в своей структуре налоговые преференции, является наличие единого налога, не предусмотренного статьями 13-15 НК РФ. Данная особенность специального налогового режима обуславливает наличие особых правил налогообложения, которые не могут быть определены общим налоговым режимом. Данное обстоятельство придает универсальный характер специальным налоговым режимам, которые могут быть не только льготными, имея при этом преференциальный характер.

В настоящее время сложилась правовая ситуация, не позволяющая отделить специальные налоговые режимы от льготных, что является причиной признания закрепленного в п. 2 ст. 18 НК РФ перечня таких режимов не полным. Более того, признание конкретного налогового режима специальным или льготным находится в зависимости от способа его нормативного закрепления в налоговом законодательстве. Все это позволяет признать разновидностью специальных налоговых режимов льготное налогообложение в границах отдельных территорий.

В тоже время, специальные и льготные налоговые режимы имеют ряд отличительных признаков, не позволяющие их смешивать. Однако действующее правовое регулирование позволяет признать льготные налоговые режимы частью специальных налоговых режимов, не входящих в их систему в контексте ст. 18 НК РФ. Решить данную проблему необходимо посредством систематизации льготных налоговых режимов, которые должны являться самостоятельным объектом налогового регулирования, что в свою очередь упорядочило бы практику налогового стимулирования экономической активности отдельных налогоплательщиков.

В-шестых, основными мерами государственной поддержки ОЭЗ являются льготный налоговый режим и свободная таможенная зона на территории ОЭЗ. Для резидентов ОЭЗ в Магаданской и Калининградской областях, а также СЭЗ Республики Крым и города федерального значения Севастополя в НК РФ предусмотрен особый режим налогообложения. К нефискальным мерам стимулирования инвестиционной деятельности, предусмотренным для резидентов ОЭЗ, можно отнести предоставляемые в статье 38 Федерального закона № 116-ФЗ гарантии от неблагоприятного изменения законодательства РФ о налогах и сборах. В НК РФ и прочем законодательстве по налоговым вопросам установлено много особенностей и преференций как для всех типов ОЭЗ, так и непосредственно в дополнение к общим положениям - для технико-внедренческих ОЭЗ. При этом для грамотного применения тех или иных норм законодательства на практике необходимо доскональное изучение действующей в конкретный момент времени редакции соответствующих положений налогового законодательства, установленного как в НК, так и законодательно-нормативными документами субъектов РФ и муниципальных образований в пределах их полномочий. Именно это служит залогом эффективного управления налогообложением экономических субъектов. Правовое регулирование налогообложения резидентов особых экономических зон является достаточно разрозненным: нормы, посвященные резидентам особых

экономических зон, закреплены в разных главах НК РФ, что усложняет восприятие и применение норм на практике.

## Список используемой литературы и используемых источников

1. Алексеев А.С. Происхождение чрезвычайного права и его политическое значение. М., 1913. 260 с.
2. Алексеев С.С. Общая теория права. М.: Проспект, 2008. 712 с.
3. Алексеев С.С. Общие дозволения и запреты в советском праве. М.: Юридическая литература, 1989. 288 с.
4. Алексеев С.С. Теория права. М., 1995. 622 с.
5. Бакаева О.Ю. Перспективы правового регулирования налогообложения самозанятых граждан // Налоги. 2018. № 5. С. 3 – 6.
6. Балтовский А.А. Организационно-правовые основы деятельности органов внутренних дел в условиях действия экстраординарных административно-правовых режимов. Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2005. 198 с.
7. Барулин С.В., Жирова Г.В. Специальные налоговые режимы: теоретические и организационные основы // Финансы. 2003. № 10. С. 33-36.
8. Бахрах Д.Н. Административное право. Часть Общая. М., 1993. 688 с.
9. Бондаренко О.А. Правовое регулирование специальных налоговых режимов в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. 210 с.
10. Бурлак А.В. К вопросу о понятии «самозанятые граждане» // Вестник Омского университета. Серия: Право. 2016. № 4 (49). С. 173-177.
11. Бутылин В.Н., Гончаров И.В., Барбин В.В. Обеспечение прав и свобод человека и гражданина в деятельности органов внутренних дел (организационно-правовые аспекты): Курс лекций. М.: Академия управления МВД России, 2007. 220 с.
12. Верецкий А.В. Развитие специальных налоговых режимов для сферы малого и среднего предпринимательства: Автореферат дис. ... канд. эконом. наук. М., 2014. 36 с.

13. Веселов А.В. Комментарий к Федеральному закону от 25.02.2022 г. № 17-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения» // Нормативные акты для бухгалтера. 2022. № 5. С. 34 – 35.
14. Вылкова Е.С., Тарасевич, А. Л. Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов. Монография. Санкт-Петербург, 2018. Том 3. Управление налогообложением экономических субъектов на основе использования налоговых преференций особых экономических зон и территориальных образований РФ. С. 246-250.
15. Галиуллин Р.Р. Правовой режим недвижимого имущества в предпринимательском обороте. Дисс. ...канд. юрид. наук. Казань, 2009. 210 с.
16. Гессен В.М. Исключительное положение. Харьков, 2005. 366 с.
17. Глушаченко С.Б., Померлян А.Н. Специфика режима военного положения в современной России // Военно-юридический журнал. 2008. № 6. С. 13-18.
18. Голодова Ж. Г. Налоги и налогообложение. М.: РУДН, 2019. 768 с.
19. Государственно-правовые основы ускоренного развития Дальнего Востока России: монография / Отв. ред. Ю.А. Тихомиров. М.: ИЗиСП, 2018. 270 с.
20. Громов В.В. Льготные и специальные налоговые режимы: проблема правового разграничения // Налоги. 2020. № 3. С. 3 – 7
21. Гущин А.В. Лицензирование как институт административного права // Административное право и процесс. 2006. № 1. С. 13-15.
22. Дегтяренко А. Знакомьтесь: автоматизированная упрощенная система налогообложения // Юридический справочник руководителя. 2022. № 6. С. 11 - 23.



23. Декрет ВЦИК от 21.03.1921 г. «О замене продовольственной и сырьевой разверстки натуральным налогом» [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс (утратил силу).

24. Долинская В.В., Долинская Л.М. Проблемы правового статуса самозанятых // Вестник Московского государственного областного университета. Серия: Юриспруденция. 2018. № 1. С. 113-129.

25. Дубова Я.Г. Налогообложение резидента туристско-рекреационной ОЭЗ // Туристические и гостиничные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. 2019. № 5. С. 29-33.

26. Жданова В.Ю. Специальные налоговые режимы: место в системе правовых явлений и юридическая конструкция: Автореферат дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. 31 с.

27. Женевская Конвенция об обращении с военнопленными (Женева, 12 августа 1949 г.) // Сб.: Действующее международное право. Т. 2.

28. Жилищный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 г. № 188-ФЗ (ред. от 21.11.2022) // СЗ РФ. 2005. № 1 (Ч. 1). Ст. 14.

29. Закон РФ от 02.07.1992 г. № 185-1 (ред. от 30.12.2021) «О психиатрической помощи и гарантиях прав граждан при ее оказании» // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1992. № 33. Ст. 1913.

30. Закон РФ от 27.12.1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс (утратил силу).

31. Зиновьев И.В. Специальные налоговые режимы: сущность и перспективы совершенствования: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. 187 с.

32. Иващенко Н. Структура налогового правового режима // Финансовое право. 2006. № 7. С. 16-20.

33. Иващенко Н.С. Специальный и общий налоговый режим // Налоги и налогообложение. 2004. № 7. С. 66-70.

34. Ильин А.Ю. Специальные налоговые режимы: правовой механизм применения, развития и совершенствования // Финансовое право. 2011. № 3. С. 20 - 27.

35. Исмаилова Л.Ю., Журавлева О.О. Финансовое стимулирование внедрения НДС в Российской Федерации: проблемы и перспективы // Финансовое право. 2018. № 4. С. 17-19.

36. Карп М.В. Специальные налоговые режимы на предприятии. М.: Благовест-В, 2004. 256 с.

37. Кикавец В.В. Специальный налоговый режим как инструмент обеспечения публичных финансовых интересов в контрактной системе сферы закупок // Финансовое право. 2018. № 10. С. 40 - 43.

38. Кикавец В.В. Упрощенная система налогообложения как инструмент налогового демпинга в публичных закупках // Налоги. 2022. № 4. С. 6 – 9.

39. Кондукторов А.С. Механизм правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов: дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2013. 187 с.

40. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

41. Коркунов Н.М. Русское государственное право. Симбирск, 1892. Т. I. С. 431 – 450.

42. Косолапов А.И. Специальные налоговые режимы (теория и практика): Автореферат дис. ... д-ра эконом. наук. М., 2007. 29 с.

43. Костанян Р.К. Специальные налоговые режимы как разновидность налоговых льгот // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 7. С. 12-16.

44. Краснова О.И. Совершенствование специальных налоговых режимов деятельности субъектов малого бизнеса: Автореферат дис. ... канд. эконом. наук. Ростов-на-Дону, 2016. 30 с.

45. Красюков А.В. Трансформация налогового обязательства в рамках автоматизированной упрощенной системы налогообложения // *Налоги*. 2022. № 4. С. 10 - 13.

46. Курочкина Н.В. Значение и сущность специальных налоговых режимов в современной экономике // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 43. С. 44 - 56.

47. Кутузова В.О., Матвиенко Е.А. Исследование с позиций современных научных дискуссий понятия специальные налоговые режимы как особый вид налогообложения и их отличительные характеристики // *Калужский экономический вестник*. 2019. №. 2. С. 25-29.

48. Леншин С.И. Современное российское законодательство: военное, чрезвычайное положение как исключительные правовые режимы в системе конституционного права Российской Федерации // *Военно-юридический журнал*. 2008. № 3. С. 15-19.

49. Лиманская А. П. Специальные правовые режимы: общетеоретический анализ: Дис. ... канд. юрид. наук. Ростов на Дону, 2014. 190 с.

50. Магазинер Я.М. Чрезвычайно-указное право в России. СПб., 1911. 290 с.

51. Малинина Л.Ю. Самозанятые граждане: понятие и правовое регулирование // *Юрист*. 2021. № 3. С. 37 - 43.

52. Малыхина Е.А. Начало использования упрощенной системы налогообложения: вопросы судебной практики // *Налоги*. 2021. № 2. С. 26 - 28.

53. Малько А.В. Льготы и поощрения в праве // *Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько*. М.: Юристъ, 2001. С. 747 - 748.

54. Матинов А.С. Специальные налоговые режимы: Автореферат дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2005. 37 с.

55. Мелехин А.В. Теория государства и права. М.: МЭСИ, 2005; Папрыгин Е.С. Понятие и сущность особых правовых режимов // История государства и права. 2008. № 16. С. 23-26.

56. Мельгунов В.Д. Административно-правовые режимы в сфере предпринимательской деятельности. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2001. 190 с.

57. Моисеева В.Ю., Моисеев А.В. Налог на профессиональный доход в системе специальных налоговых режимов // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Юридические науки. 2022. № 1 (48). С. 28-33.

58. Мухамадеева Г.А. Способы получения налоговой выгоды // Финансовое право. 2017. № 12. С. 33 - 36.

59. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2022) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

60. Ногина О.А. О понятии и признаках специального налогового режима // Актуальные проблемы российского права. 2017. № 11. С. 68 – 73.

61. Обзор практики рассмотрения федеральными арбитражными судами округов споров, связанных с применением специальных налоговых режимов (за 2008 г.) // СПС КонсультантПлюс.

62. Овчинников С.С. Правовое регулирование специальных налоговых режимов: Автореферат дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2005. 32 с.

63. Определение Конституционного Суда РФ от 16.11.2006 г. № 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» [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

64. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 26.04.2018 г. № 309-КГ17-21454 по делу № А47-164/2017 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

65. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 02.07.2019 г. № 310-ЭС19-1705 по делу № А62-5153/2017 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

66. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.06.2022 г. № 305-ЭС22-1659 по делу N А41-6753/2021 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

67. Определения Конституционного Суда РФ от 20.12.2005 г. № 526-О [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

68. Особенности применения специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс. 2023.

69. Письмо Минфина от 25.05.2016 г. № 03-01-11/29777 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

70. Письмо Минфина России от 05.03.2022 г. № 3-11-11/16402 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

71. Письмо Минфина России от 05.09.2019 г. № 03-11-11/68560 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

72. Письмо Минфина России от 05.10.2018 г. № 03-01-11/71700 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

73. Письмо Минфина России от 05.12.2016 г. № 03-05-05-01/71907 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

74. Письмо Минфина России от 08.09.2021 г. № 03-11-11/72631 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

75. Письмо Минфина России от 09.11.2020 г. № 03-11-11/97133 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

76. Письмо Минфина России от 15.04.2019 г. № 03-15-07/26948 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.
77. Письмо Минфина России от 21.06.2022 г. № 03-11-11/58750 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.
78. Письмо Минфина России от 22.09.2021 г. № 03-11-11/76769 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.
79. Письмо Минфина России от 28.03.2016 г. № 03-03-06/1/17267 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.
80. Письмо Минфина России от 28.06.2019 г. № 03-11-11/47696 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.
81. Письмо Минфина России от 29.05.2019 г. № 03-11-11/38994 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.
82. Письмо ФНС России от 14.10.2019 г. № СА-4-7/21065 «О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2019 года по вопросам налогообложения» [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.
83. Письмо ФСС РФ от 28.02.2020 г. № 02-09-11/06-04-4346 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.
84. Попкова Ж.Г. Вопросы применения измененных положений Налогового кодекса РФ о патентной системе налогообложения // Актуальные проблемы российского права. 2022. № 2. С. 81 - 89.
85. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15.03.2022 г. № Ф04-63/2021 по делу № А75-20919/2019 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.
86. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15.03.2022 г. № Ф06-15742/2022 по делу № А57-4903/2021 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

87. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 23.10.2018 г. № Ф06-38119/2018 по делу № А49-8468/2017 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

88. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.06.2019 г. № Ф06-48215/2019 по делу № А65-29371/2018. [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

89. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 17.06.2021 г. № Ф10-2104/2021 по делу № А54-2837/2020 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

90. Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 21.12.2022 г. № 08АП-15236/2022 по делу № А70-20282/2022 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

91. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.11.2022 г. № 09АП-73375/2022 по делу № А40-92877/2020 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

92. Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 г. № 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»» [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

93. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.10.2022 г. № 11АП-14406/2022 по делу № А65-12817/2022 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

94. Постановление Правительства РФ от 01.07.2021 г. № 1108 «Об утверждении Положения о национальной системе прослеживаемости товаров» // СЗ РФ. 2021. № 28 (Ч. II). Ст. 5536.

95. Постановление Правительства РФ от 20.10.2022 г. № 1874 «О мерах поддержки мобилизованных лиц» // СЗ РФ. 2022. № 43. Ст. 7428.

96. Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 19.12.2022 г. № 05АП-7075/2022 по делу № А59-4756/2021 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

97. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 28.10.2004 г. № Ф03-А37/04-2/2281. [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

98. Приказ ФНС России от 23.09.2019 г. № ММВ-7-3/475@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме» [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

99. Распоряжение Правительства РФ от 05.06.2017 г. № 1166-р (ред. от 18.12.2020) «О плане мероприятий по реализации Основ государственной политики регионального развития Российской Федерации на период до 2025 года» // СЗ РФ. 2017. № 24. Ст. 3566.

100. Ручкина Г.Ф. К вопросу о совершенствовании правового регулирования деятельности самозанятых граждан в Российской Федерации // Налоги. 2020. № 1. С. 42 – 46.

101. Рушайло В.Б. Административно-правовой режим особого положения: понятие и сущность // Современное право. 2004. № 1. С. 15-19.

102. Рушайло В.Б. Организационно-правовые средства обеспечения режима особого положения // Российский следователь. 2003. № 11. С. 40-44.

103. Рушайло В.Б. Специальные административно-правовые режимы в Российской Федерации. Дис. ... докт. юрид. наук. М., 2004. 347 с.

104. Семенихин В.В. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей: земельный налог для сельского хозяйства // Налоги. 2015. № 23. С. 7 – 11.

105. Симонова Н.Ю. Специальные режимы налогообложения малого бизнеса: на примере Омской области: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2005. 30 с.



106. Смирникова Ю.Л. Сущность механизма правового регулирования налоговых отношений // Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М.: НОРМА, 2003. С. 164-170.
107. Смородинская Н., Капустин А. Свободные экономические зоны: мировой опыт и российские перспективы // Российский экономический журнал. 1994. № 12. С. 131-134.
108. Сокирко В.В. Прошлое и настоящее вмененного налога // ЭКО. 2000. № 8. С. 74-77.
109. Специальные налоговые режимы : учеб. пособие / Сост. А. Л. Домагальский, И. М. Домагальская. Хабаровск: РИЦ ХГУЭП, 2018. 96 с.
110. Титова М.В. Налоговые льготы: Автореферат дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2004. 30 с.
111. Толкушкин А.В. Комментарий (постатейный) к главе 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации «Упрощенная система налогообложения». М.: Юрайт, 2003. 448 с.
112. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ (ред. от 19.12.2022) // СЗ РФ. 2002. № 1. (Ч. 1). Ст. 3.
113. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 г. № 174-ФЗ (ред. от 29.12.2022) // СЗ РФ. 2001. № 52 (Ч. 1). Ст. 4921.
114. Федеральный закон от 09.07.1999 г. № 154-ФЗ (ред. от 29.07.2004) «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 1999. № 28. Ст. 3487.
115. Федеральный закон от 10.01.2003 г. № 19-ФЗ (ред. от 05.12.2022) «О выборах Президента Российской Федерации» // СЗ РФ. 2003. № 2. Ст. 171.
116. Федеральный закон от 12.02.2001 г. № 12-ФЗ (ред. от 22.12.2020) «О гарантиях Президенту Российской Федерации, прекратившему исполнение своих полномочий, и членам его семьи» // СЗ РФ. 2001. № 7. Ст. 617.

117. Федеральный закон от 13.07.2015 г. № 212-ФЗ (ред. от 14.07.2022) «О свободном порте Владивосток» // СЗ РФ. 2015. № 29 (Ч. 1). Ст. 4338.

118. Федеральный закон от 14.03.1995 г. № 33-ФЗ (ред. от 28.06.2022) «Об особо охраняемых природных территориях» // СЗ РФ. 1995. № 12. Ст. 1024.

119. Федеральный закон от 22.07.2005 г. № 116-ФЗ (ред. от 04.11.2022) «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2005. № 30 (Ч. 2). Ст. 3127.

120. Федеральный закон от 23.11.2020 г. № 373-ФЗ «О внесении изменений в главы 26.2 и 26.5 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2020. № 48. Ст. 7626.

121. Федеральный закон от 25.02.2022 г. № 17-ФЗ (ред. от 28.12.2022) «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения»» // СЗ РФ. 2022. № 9 (Ч. 1). Ст. 1249.

122. Федеральный закон от 27.11.2018 г. № 422-ФЗ (ред. от 28.12.2022) «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // СЗ РФ. 2018. № 49 (Ч. 1). Ст. 7494.

123. Федеральный закон от 29.12.2014 г. № 473-ФЗ (ред. от 28.12.2022) «О территориях опережающего развития в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2015. № 1 (Ч. 1). Ст. 26.

124. Федеральный закон от 30.12.1995 г. № 225-ФЗ (ред. от 08.12.2020) «О соглашениях о разделе продукции» // СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 18.

125. Федеральный закон РФ от 31.05.2002 г. № 62-ФЗ (ред. от 28.12.2022) «О гражданстве Российской Федерации» // СЗ РФ. 2002. № 22. Ст. 2031.

126. Федеральный конституционный закон от 30.01.2002 г. № 1-ФКЗ (ред. от 01.07.2017) «О военном положении» // СЗ РФ. 2002. № 5. Ст. 375.

127. Федеральный конституционный закон от 30.05.2001 г. № 3-ФКЗ (ред. от 03.07.2016) «О чрезвычайном положении» // СЗ РФ. 2001. № 23. Ст. 2277.

128. Федеральный конституционный закон РФ от 21.07.1994 г. № 1-ФКЗ (ред. от 02.06.2009 г.) «О Конституционном Суде Российской Федерации» // СЗ РФ. 1994. № 13. Ст. 1447.

129. Хачатуров Р.Л., Липинский Д.А. Общая теория юридической ответственности: Монография. СПб.: Юридический центр Пресс, 2007. 950 с.

130. Чиркова М. Б., Малицкая В. Б., Леонова О. И. Сравнение российского учета резервов под обесценение финансовых вложений с международно признанными стандартами // Аудит и финансовый анализ. 2015. № 2. С. 69-76.

131. Чухнина Г.Я., Голованова В.С. Налогообложение доходов индивидуальных предпринимателей от сдачи имущества в аренду в комплексе мер государственной поддержки субъектов малого предпринимательства // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2011. № 3. С. 46 - 53.

132. Akhmedilova Kh.R. Special tax regimes as a tool to support small and medium-sized businesses // Экономика и социум. 2019. № 1-1 (56). С. 18-21.

133. Filin S.A., Chaikovskaya L.A., Aitymbetova A.N., Zhussipova E.E., Isaeva G.K. Tax regimes in the usa: the review and the effect on small businesses // Digest Finance. 2021. Т. 26. № 3 (259). С. 249-260.

134. Grishkina S., Sidneva V., Shcherbinina Y., Dubinina G. Comparability of financial reporting under different tax regimes // Advances in Intelligent Systems and Computing. 2019. Т. 850. С. 88-93.

135. Kurgan State University, Institute of Economics of the Ural Branch of the Russian Academy of Sciences, Tyumen Industrial University, Eurasian Institute of Social and Economic Research. 2019. С. 415-419.

136. Nikeriasova V.V., Ordov K.V., Khvostenko O.A. Financial mechanism for the implementation of strategic and operational financial decisions of modern enterprises // International Journal of Environmental and Science Education. 2016. Т. 11. № 17. С. 10177-10184.

137. Shulgina A., Roznina N., Borovinskikh V., Fedotova Ju. Improving the application of special tax regimes in the region // В сборнике: Ecological-Socio-Economic Systems: Models of Competition and Cooperation (ESES 2019).