

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РЕАЛИЗАЦИИ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Р.Р. Сякин**

*ФГОУ ВПО «Саратовский государственный  
социально-экономический университет», г. Саратов*

*Рецензент д-р экон. наук, профессор С.Б. Ефимова*

**Ключевые слова и фразы:** налог; налоговая льгота; налоговое регулирование; принципы налогообложения; специальный налоговый режим; функции налога.

**Аннотация:** Проанализирована эволюция становления специальных налоговых режимов на территории РФ, начиная с 1991 года, отражена динамика изменений определения понятия «специальный налоговый режим» в законодательстве Российской Федерации, дано авторское определение понятия «специальный налоговый режим», предложены общие базовые принципы реализации специальных режимов налогообложения, выделены цели введения специальных налоговых режимов на территории Российской Федерации и позитивные моменты применения вышеуказанных режимов.

Налоги являются главным инструментом по стимулированию развития любого сектора экономики и его регулированию. Государство при формировании налоговой системы и ее применении должно широко использовать все функции налогов, особенно регулирующую, хотя исторически первой функцией налогов считается фискальная, обеспечивающая поступление средств в бюджет. По мере развития товарно-денежных отношений, производства, эта функция обеспечивает все увеличивающиеся поступления государству денежных доходов. Однако при этом реализуется и перераспределительная функция налогов, которая состоит в перераспределении части доходов различных субъектов хозяйствования между сферами, отраслями, территориями, социальными группами населения. Масштабы действия этой функции определяются долей налогов в валовом

---

Сякин Рамиль Рифатович – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Финансы», e-mail: nk2600@yandex.ru, ФГОУ ВПО «Саратовский государственный социально-экономический университет», г. Саратов.

внутреннем продукте; по этой доле можно судить о масштабах перераспределения ВВП и национального дохода.

Регулирующая функция налога возникает с расширением экономической деятельности государства. Она целенаправленно воздействует на развитие национального хозяйства в соответствии с принимаемыми программами. При этом используются выбор форм налогов, изменение их ставок, способов взимания, льгот и скидок. Эти регуляторы влияют на структуру и пропорции общественного воспроизводства, объем накопления и потребления.

В зависимости от того, какую цель поставить на первый план, возможны различные подходы к построению налогового механизма. Если преимущество отдать фискальной функции, то количество налогов играет второстепенную роль; если же на первый план поставить регулирующую функцию, то количество налогов имеет уже не второстепенное значение, так как хозяйственный механизм является сложной системой и для стимулирования его эффективного действия нужна, как уже отмечалось, адекватная налоговая система.

На сегодняшний день в налоговой политике государства реализуются две функции налога: фискальная (распределительная) и регулирующая (с ее стимулирующей и сдерживающей подфункциями). Регулирующая функция проявляется через механизм налоговых льгот и освобождений, специальных налоговых режимов, призванных способствовать развитию той или иной отрасли экономики.

Очевидно, что одним из инструментов, с помощью которых реализуется стимулирующая подфункция регулирующей функции налога в отношении строго определенного сегмента экономики, является применение специальных режимов налогообложения.

Значимость использования потенциала специальных налоговых режимов в настоящий момент огромна в связи с глобальным экономическим кризисом, затронувшим Российскую Федерацию.

В соответствии с основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2010 г. и на плановый период 2011 и 2012 гг., наличие специальных налоговых режимов в налоговой системе страны призвано снизить общую налоговую нагрузку на экономику.

В связи с этим, исследование теоретических аспектов применения этого режима налогообложения остается актуальным.

Институт специальных налоговых режимов является сравнительно новым для отечественного налогового права, получившим свое закрепление в российском законодательстве только в 2001 г. За прошедший период понятие специальных налоговых режимов несколько раз редактировалось законодателем. В качестве существенных черт специальных налоговых режимов в ст. 18 НК РФ отмечается особый порядок определения элементов налогообложения, а также возможность освобождения от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, отнесенных Кодексом к общему режиму налогообложения. Специальные режимы могут применяться только определенными категориями налогоплательщиков, указанными в законе.

С момента включения в Налоговый кодекс РФ раздела 8.1 «Специальные налоговые режимы» в 2002 г. были сделаны первые шаги к систематизации и объединению разрозненных специальных налоговых режимов. Указанный процесс завершился лишь в середине 2003 г. внесением в раздел 8.1 НК РФ гл. 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции».

Однако необходимо отметить, что в Российской Федерации с 1996 г. использовалась упрощенная система налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства и с 1998 г. – система налогообложения с применением единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, хотя по налоговому законодательству они не позиционировались как специальные режимы налогообложения.

Впервые понятие «специальный налоговый режим» было определено в первоначальной редакции ст. 18 НК РФ в 1999 г. как система мер налогового регулирования, применяемая в случае и порядке, установленных законом. Впоследствии это определение претерпело некоторые изменения, и приобрело иной вид, а именно: специальный налоговый режим определялся как особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случае и порядке, установленных Налоговым кодексом РФ и федеральными законами.

Несмотря на существование специальных режимов налогообложения в налоговой системе того времени, ст. 18 НК РФ вводилась в действие только со дня признания утратившим силу закона РФ от 27.12.1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Надо сказать, что и этот закон не содержал положений, касающихся специальных налоговых режимов, и только в 2001 г. в него были внесены соответствующие изменения и дополнения, согласно которым актами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах могли устанавливаться специальные режимы налогообложения или системы налогообложения, вводящие особый порядок исчисления и уплаты налогов. При этом важно отметить, что установление и введение в действие специальных налоговых режимов не означало установление новых налогов и сборов.

Закон РФ № 2118-1 был в силе до 2005 г., после того, как он утратил силу, специальные налоговые режимы стали полностью регулироваться Налоговым кодексом РФ.

На сегодняшний день, в соответствии со ст. 18 НК РФ, специальный налоговый режим представляет собой режим, предусматривающий особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

В то же время предоставление отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов преимуществ по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере, является согласно ст. 56 НК РФ налоговой льготой.

Детально рассматривая ст. 18 НК РФ, отметим, что законодатель вообще отказался от конкретного определения понятия «специальные нало-

говые режимы», ограничившись указанием на возможность их применения в соответствии с Налоговым кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах. При этом в абз. 2 п. 1 ст. 18 НК РФ указано, что специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных ст. 13–15 НК РФ, то есть налогов и сборов, относящихся к общему режиму налогообложения.

Таким образом, содержание категории специальных налоговых режимов было существенно расширено за счет включения нормы об освобождении от уплаты налогов. Из буквального толкования действующей ст. 18 НК РФ следует ряд выводов:

- отказ от законодательного определения понятия «специальный налоговый режим»;
- предоставление налогоплательщикам, применяющим этот режим налогообложения, освобождения от уплаты отдельных налогов и сборов;
- наличие определенного перечня специальных налоговых режимов, однако, законодатель не ограничил себя в введении новых специальных режимов налогообложения, следовательно этот перечень является не исчерпывающим.

Существующее определение специальных налоговых режимов, данное НК РФ, на наш взгляд, не в полной мере отражает суть этого понятия. Существенным недостатком является то, что в предлагаемом определении не предусматривается существование единого налога, являющегося основным звеном трех из четырех существующих специальных режимов налогообложения.

Таким образом, наиболее рациональное определение понятия «специальный налоговый режим», на наш взгляд, должно иметь следующий вид: *специальный налоговый режим – это льгота, предоставляемая определенным категориям налогоплательщиков в форме уплаты единого налога (или иной форме) с целью налогового регулирования отдельных отраслей экономики.*

Данное определение, по мнению автора, в полном объеме отражает экономическую сущность специальных налоговых режимов, так как основной целью введения того или иного специального режима налогообложения является достижение фискального и регулирующего эффектов налогообложения в областях, которые в силу своей специфики нуждаются в дополнительном налоговом регулировании.

Кроме того, согласно указанному определению налоговых льгот, основными их чертами являются следующие:

- налоговые льготы применяются только к отдельным категориям налогоплательщиков, указанным в законе;
- сущность налоговых льгот заключается в предоставлении таким категориям налогоплательщиков преимуществ по сравнению с другими налогоплательщиками;

– преимущества включают в себя возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере.

В свою очередь, к существенным чертам специальных налоговых режимов можно отнести следующие моменты:

– данные режимы применяются только отдельными категориями налогоплательщиков, определенными в законе. Основанием для применения того или иного специального налогового режима является соответствие налогоплательщика, осуществляющего предпринимательскую деятельность, критериям, установленным соответствующими статьями раздела 8.1 НК РФ;

– специальные налоговые режимы основаны на предоставлении налогоплательщикам преимуществ по сравнению с иными налогоплательщиками, уплачивающими налоги и сборы в общем порядке, в целях упрощения ведения бухгалтерского учета и снижения налогового бремени;

– применение специальных налоговых режимов предполагает как освобождение от уплаты ряда федеральных, региональных и местных налогов, так и особый порядок определения элементов налогообложения по основным налогам в целях снижения налогового бремени.

Вышеизложенное еще раз подтверждает, что установленные налоговым законодательством специальные налоговые режимы подпадают под понятие налоговых льгот, указанное в ст. 56 НК РФ.

В настоящий момент Налоговым кодексом РФ предусмотрено четыре специальных налоговых режима: единый сельскохозяйственный налог (гл. 26.1), упрощенная система налогообложения (гл. 26.2), система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных групп налогоплательщиков (гл. 26.3) и система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26.4).

Представляется возможным выделить общие черты, присущие всем вышеперечисленным специальным налоговым режимам.

1. Специальные налоговые режимы применяются только отдельными категориями налогоплательщиков, отвечающими установленным критериям, указанным в соответствующих главах Налогового кодекса РФ.

2. Все специальные налоговые режимы связаны с осуществлением налогоплательщиками предпринимательской деятельности.

3. Применение специальных налоговых режимов освобождает налогоплательщиков от уплаты ряда федеральных, региональных или местных налогов.

4. Применение специальных налоговых режимов основано на особом порядке определения элементов налогообложения, выраженном как в установлении обязательных элементов самостоятельного налога, не входящего в общую систему налогов и сборов (ЕСХН, УСН, ЕНВД), так и особенностях уплаты отдельных налогов (система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции).

5. Специальные налоговые режимы применяются наряду с иными предусмотренными действующим законодательством режимами налогообложения.

Как уже говорилось ранее, три из пяти вышеперечисленных режимов базируются на теории единого налога, предусматривающей замену уплаты совокупности определенных налогов и сборов уплатой одного налога, рассчитываемого на основе специальных параметров.

Ввиду того, что отношение к единому налогу неоднозначно, следует проанализировать практику его применения с тем, чтобы в случае необходимости внести необходимые коррективы в методику его исчисления и изъятия в бюджет.

Основным аргументом, который выдвигается в защиту единого (фиксированного) налога является то, что таким образом можно упростить налоговый механизм и защитить налогоплательщиков от чрезмерного налогообложения. Требование к упрощению налогового механизма возражений не вызывает, к этому необходимо стремиться, поскольку такое требование стояло на первом месте еще со времен А. Смита. Но при этом важно заметить и то, что количество налогов не свидетельствует о сложности налоговой системы и о налоговом давлении, так как она – не простая совокупность различных налогов, а формируется в определенных условиях, опирается на соответствующую экономическую базу. Без учета этого налоговая система не может существовать.

Поэтому в странах с рыночной экономикой взвешенно относятся к количеству налогов: их, как правило, становится все больше. Там считают: чем проще налоговая система, тем она грубее и ненадежнее. Влияние налогов на реальные экономические процессы и поведение налогоплательщиков в нужном для государства направлении нельзя обеспечивать количеством налогов. Одновременное действие большого количества налогов необязательно должно приводить к тяжелой налоговой нагрузке, так как процессы налогообложения поддаются регулированию. В принципе введение единого (фиксированного) налога не отвечает системному подходу к конструированию налоговой системы и налогового механизма и противоречит мировой практике налогообложения. Но необходимо отметить, что эффективность действия единого налога заключается в практическом механизме реализации этой идеи. Сейчас она реализуется очень просто – путем объединения основных налогов, а именно: подоходного налога, налога на имущество, налога на добавленную стоимость, налога на прибыль и других. Ясно, что база для объединения приведенных выше налогов отсутствует, ведь это разные налоговые платежи как по своей сути, так и по источникам выплаты.

Применение специальных налоговых режимов должно строиться на основе определенных принципов, таких как:

1) сосуществования. Предполагает использовать специальные налоговые режимы наряду с общепринятой системой налогообложения, так как вряд ли одного налога будет достаточно для того, чтобы покрыть все государственные расходы, уровень которых сейчас очень велик;

2) множественности. По сути теория замены одним налогом всех существующих платежей так и не нашла на практике своего воплощения. В настоящее время мы говорим о замене одним платежом ряда налогов,



то есть при взимании единого налога взимаются и другие налоги. В частности, при установлении любого специального налогового режима предлагается взимать еще и социальный налог;

3) «равенства условий». Является одним из основополагающих принципов, который, к сожалению, не всегда удается выполнить. Многие специалисты справедливо считают, что если разные налоги искусственно «привязываются» к одной базе, то налоги отрываются от финансовых результатов и финансового состояния субъектов хозяйствования. Вследствие этого не учитываются при налогообложении особенности хозяйствования (уровень ведения хозяйства) плательщиков налогов, которые имеют достаточно сущностный характер. Наложение единого налога на конкретные хозяйства свидетельствует, что основное налоговое бремя перемещается в более слабые в финансовом отношении хозяйства и уменьшается в хозяйствах с относительно высокими доходами;

4) простоты. При определении элементов налога необходимо исходить из того, чтобы механизм определения единого налога был максимально прост. Однако в действительности он упрощается фиктивно (видимо), поскольку неизвестны его составные, не видна структура налогов, в связи с чем трудно осуществить корректировку с изменением экономической ситуации. Регулирующая функция при этом теряется. Налог превращается в простое перечисление определенной суммы в бюджет, то есть, возможно то, что было при административной системе управления, когда доход распределялся по нормативам;

5) упрощения учета и отчетности. Согласно этому принципу субъекты освобождаются от применения плана бухгалтерских счетов и использования способа двойной записи. Кроме того, налоговая отчетность принимает максимально упрощенные формы (уплата на основе патента, упрощенной декларации). Однако здесь предполагается сохранить действующий порядок ведения кассовых операций;

6) добровольности. Подразумевается, что переход плательщика на специальный налоговый режим и отказ от него будет осуществляться на добровольной основе. Исключение должно быть сделано лишь для налогового режима для отдельных видов предпринимательской деятельности;

7) привлекательности. Этого можно достичь за счет снижения величины налогового бремени. Это необходимо сделать для повышения деловой и инвестиционной активности хозяйствующих субъектов;

8) избирательности. В этом плане следует определить круг плательщиков, которым переход на специальный налоговый режим будет запрещен. Во-первых, здесь реализуется ограничение по предприятиям, использующим особый порядок ведения бухгалтерского учета. Во-вторых, целесообразным выглядит ограничение по численности работающих, а не ограничение по величине выручки.

Таким образом, по нашему мнению, вся совокупность специальных налоговых режимов, действующих на территории РФ, должна строиться на общих базовых принципах, которые необходимо закрепить законодательно.

Представляется, что специальные налоговые режимы были введены государством в целях:

- поддержки субъектов малого предпринимательства и развития малого бизнеса;
- поддержки сельскохозяйственного производителя и стимулирования отрасли сельского хозяйства;
- привлечения инвестиций в разработку недр и стимулирования добывающих и связанных с ними отраслей.

Тем самым установление специальных налоговых режимов служит в конечном итоге целям укрепления и дальнейшего развития экономики Российской Федерации и является реализацией регулирующей функции налога (ее стимулирующей подфункции).

С другой точки зрения, говоря о целях введения специальных режимов налогообложения, можно выделить следующие:

- налогового регулирования той или иной отрасли экономики;
- упрощения налогового администрирования.

В настоящий момент приоритетным является использование специальных налоговых режимов как инструментов налогового регулирования, о чем говорится в Основных направлениях налоговой политики РФ на 2010 г. и на плановый период 2011 и 2012 гг. как стимулирование сферы малого и среднего бизнеса и сельскохозяйственного производства. То есть упрощение налогового администрирования можно рассматривать как побочный аспект введения в действие специальных режимов налогообложения.

К позитивным моментам применения специальных режимов как инструмента налогового регулирования можно отнести следующие:

- возможность значительного снижения налоговой нагрузки на определенные сферы экономики;
- повышение инвестиционной активности населения и малого бизнеса;
- отказ от использования схем уклонения от уплаты налогов по общей системе налогообложения с целью минимизации выплачиваемых государству средств.

Таким образом, нами был исследован теоретический аспект реализации специальных налоговых режимов в Российской Федерации, а именно:

- проанализирована эволюция становления специальных налоговых режимов на территории РФ, начиная с 1991 года;
- кратко отражена динамика изменений определения понятия «специальный налоговый режим» в законодательстве Российской Федерации;
- дано авторское определение понятия «специальный налоговый режим»;
- предложены общие базовые принципы реализации специальных режимов налогообложения;
- выделены цели введения специальных налоговых режимов на территории Российской Федерации и позитивные моменты применения вышеуказанных режимов.



## **Theoretical Aspects of Special Tax Regimes in Russian Federation**

**R.R. Syakin**

*Saratov State Socio-Economic University, Saratov*

**Key words and phrases:** special tax regime; tax; tax functions; tax privilege; tax regulation; taxation principles.

**Abstract:** The paper analyses the evolution of special tax regimes on the territory of Russian Federation from 1991; the dynamics of changes in the definition of the concept “a special tax regime” in the RF legislation is represented; the author’s definition of the concept “a special tax regime” is made; the general basic principles of special regimes realization of the taxation are offered; the purposes of introduction of special tax regimes are allocated for RF territories and the positive moments of the application of the above-stated regimes are mentioned.

---

© Р.Р. Сякин, 2010