

# **Юридическая конструкция специальных налоговых режимов**

## **The legal structure of special tax regimes**

### **Моссур К.П.**

Аспирант, ассистент кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой, ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», г. Саратов  
e-mail: mossurk@mail.ru

### **Mossur K.P.**

Postgraduate student, Assistant at the Department of Financial, Banking and Customs Law named after Professor Nina Ivanovna Khimicheva, Saratov State Law Academy, Saratov  
e-mail: mossurk@mail.ru

### **Аннотация**

В настоящей статье рассматривается вопрос об элементах, составляющих юридическую конструкцию специальных налоговых режимов, о характере их взаимосвязи. Анализируются и оцениваются предшествующие доктринальные исследования по данной проблематике. На основе анализа действующего законодательства проводится классификация структурных элементов специальных налоговых режимов на обязательные и необязательные (факультативные) в рамках двух подходов: номинально-нормативного и практико-нормативного. Формулируется авторский подход к пониманию юридической конструкции специальных налоговых режимов. Выдвигается тезис о необходимости выделения в качестве самостоятельного элемента замещающего механизма, в рамках которого «нестандартные» налоги или раздел произведенной продукции замещают (заменяют) собой уплату отдельных «стандартных» обязательных платежей. Отрицается возможность признания раздела произведенной продукции налогом. Подчёркивается системный характер связи элементов юридической конструкции специальных налоговых режимов.

**Ключевые слова:** специальные налоговые режимы, юридическая конструкция, структура, система, замещающий механизм, замещающий налог.

### **Abstract**

This article addresses the question of the elements that make up the legal structure of special tax regimes, and the nature of their relationship. Previous doctrinal research on this issue is analyzed and evaluated. Based on the analysis of the current legislation, the classification of the elements of the structure of special tax regimes into mandatory and non-compulsory (optional) is carried out within the framework of two approaches: nominal-normative and practical-normative. The author's approach to understanding the legal structure of special tax regimes is formulated. There is a thesis about the need to allocate a substitute mechanism as an independent element, in which "non-standard" taxes or division of manufactured products substitute the payment of the part of the "standard" mandatory payments. The possibility of recognizing the division of manufactured products as a tax is denied. The systemic nature if the connection between the elements of the legal structure of special tax regimes is emphasized.

**Keywords:** special tax regimes, legal structure, structure, system, substitute mechanism, substitute tax.

## **Введение**

Рассмотрение вопроса о юридической конструкции специальных налоговых режимов (далее – СНР) актуализируется в текущих условиях функционирования российской экономики, предъявляющих повышенные требования к самостоятельности и устойчивости последней в условиях санкционного давления и наметившейся тенденции к отходу от полноценной глобализации, а равно в условиях возрастающих требований к налоговым доходам бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (далее – РФ). Специальные налоговые режимы, выступая в роли значимого инструмента стимулирования развития малых и средний предприятий, функционирующих в том числе в значимых для государства областях, требуют практической модернизации, а, следовательно, и полноценного теоретического осмысливания на предмет особенностей их внутреннего строения. Понимание того, из каких элементов состоит такой правовой феномен как специальный налоговый режим, каков характер взаимосвязи этих элементов, способно оказать непосредственное влияние на процессы разработки новых и совершенствования уже существующих СНР в отечественной практике.

Проблематика юридической конструкции специальных налоговых режимов в современных научных исследованиях представлена недостаточно полно. Значительная часть наиболее значимых работ, направленных на полноценное теоретическое осмысливание специальных налоговых режимов, были написаны еще в 2000-х годах. Вместе с тем, отечественная практика установления и функционирования СНР с тех пор претерпела существенные изменения, затронувшие как понятийный аппарат, так и установление новых, отмену или изменение уже наличествовавших специальных налоговых режимов. Трансформировались также экономические, социальные и иные реалии. Указанное выше требует повторного обращения к вопросу об элементах структуры специальных налоговых режимов, особенностях взаимосвязи и взаимодействия таковых, направленного на более глубокое теоретическое осмысливание феномена специальных налоговых режимов для удовлетворения потребностей не только теории, но и практики.

Обращая внимание на степень теоретической разработанности поставленного проблемного вопроса, следует, в первую очередь, обратиться к работам А.С. Матинова, интерпретирующего СНР в качестве определенного сочетания юридических (правовых) средств, что образуют особый порядок правового регулирования налоговых отношений. Отдельное внимание автор обращает на такой элемент как особый порядок определения элементов налогообложения, в том числе на единый налог, которым заменяется уплата совокупности определенных налогов [13, с. 6, 11, 12]. Схожей точки зрения придерживается С.С. Овчинников, воспринимающий специальный налоговый режим в качестве совокупности юридических средств. Внутри самого СНР автор выделяет в том числе налоговые льготы, особые условия обложения по одному или нескольким налогам, объединённый налог, заменяющий ряд иных [14, с. 6, 10, 11].

Приведенные выше подходы, в рамках которых структура специальных налоговых режимов интерпретируется в качестве определенного сочетания юридических средств, следует рассматривать в качестве институциональной адаптации общеправовых и отраслевых подходов к пониманию правовых и налогово-правовых режимов соответственно. В общей теории права подобные подходы представлены, например, в трудах Г.С. Беляевой, С.Н. Братановского, О.С. Родионова [7, с. 11; 8, с. 13; 15, с. 38]. В общеправовом контексте А.П. Лиманская включает в структуру специальных правовых режимов сочетание юридических средств, состоящих в дополнительных правах, обязательствах, запретах [12, с. 9-10]. В рамках отраслевого подхода А.А. Шахмаметьев в качестве основных элементов (способов) правового регулирования применения СНР рассматривает требования (обязательные условия), ограничения (запреты) и дозволения [16, с. 72].

Описание внутреннего строения специальных налоговых режимов в подобном ключе не следует воспринимать в качестве ошибочного, поскольку специальные налоговые режимы, действительно, включают в себя специфический набор дозволений, требований, ограничений

и запретов (т.е. юридических средств). Однако, подобный подход видится слишком абстрактным, не способным сформировать понимание особенностей специальных налоговых режимов в той степени, в которой этого требуют современные юридические наука и практика.

Вместе с тем, уже на данном этапе исследования видится возможным согласиться с точками зрения А.С. Матинова и С.С. Овчинникова в той мере, в которой они выделяли в структуре СНР налоги, заменяющие собой уплату ряда иных обязательных платежей. В приведенном контексте заслуживающей упоминания и поддержки видится точка зрения В.В. Громова, указывающего на то, что единый налог, замещающий собой уплату ряда федеральных, региональных и местных налогов, является ядром специального налогового режима [9, с. 5-6].

Наиболее значимым, фундаментальным для теории специальных налоговых режимов представляется исследование В.Ю. Ждановой, в котором обращается внимание на наличие у специального налогового режима собственной юридической конструкции, отличной от таковой у налога [11, с. 4].

В качестве характеристик СНР, могущих быть воспринятыми в качестве аналогов элементов юридического состава налога, позволяющих проводить сравнительный анализ различных СНР перечислены следующие:

- цели, для достижения которых создается подобный режим;
- порядок установления и введения СНР в действие;
- круг субъектов, на которых ориентирован СНР;
- порядок перехода на специальный налоговый режим;
- набор заменяемых налогов;
- заменяющий платеж и его правовая природа;
- состав правовых последствий, наступающих при применении СНР [11, с. 11].

Указанный автор полагает, что набор средств, составляющих систему специального налогового режима, цель такового, особенности их сочетания позволяют индивидуализировать отдельные правовые режимы и сопоставлять таковые друг относительно друга [10, с. 34].

Подход В.Ю. Ждановой носит существенно более конкретный характер, отражающий значительную часть особенностей строения специальных налоговых режимов. Однако, таковой представляется автору настоящей работы дискуссионным, требующим дальнейших исследований и обсуждения. Так, сложно согласиться с позиционированием цели СНР в качестве элемента его юридической конструкции.

Цель является тем основополагающим фактором, из которого исходят при разработке, совершенствовании специального налогового режима, предопределяющим его содержательное наполнение, особенности взаимосвязи составляющих СНР элементов. Однако, в структуру специального налогового режима цель разработки, установления и функционирования такового, как видится, не входит – она лежит вовне непосредственно режима, не получая явного закрепления в том числе в нормах права. Дискуссионным видится также элемент «круг субъектов, на которых ориентирован СНР». Таковой является лишь одним из критериев применимости СНР (напряду с видами деятельности, объемом доходов, числом сотрудников и так далее).

В силу указанного выделения субъектов именно в самостоятельный элемент представляется неоправданным. Критерии (ограничения) применимости СНР направлены на подробное описание субъекта, которому доступно применение определенного СНР.

В силу чего именно их разумно выделять в качестве элемента юридической конструкции специального налогового режима. Заслуживающим внимания представляется также последний элемент, выделяемый автором «состав правовых последствий, наступающих при применении СНР». В.Ю. Жданова в качестве потенциально возможных правовых последствий определяет возможные к возникновению юридические права и обязанности [11, с. 8].

По мнению автора настоящей работы, права и обязанности являются более конкретными проявлениями отдельных элементов структуры СНР, а, следовательно, первые не образуют

самостоятельного элемента юридической конструкции СНР, будучи встроенными (являясь частью) последних.

На данном этапе представляется целесообразным перейти к формулированию авторского подхода к пониманию юридической конструкции специальных налоговых режимов. Формально-юридический и системно-структурный методы, положенные в основу данного исследования, предопределяют необходимость обращения к положениям действующего законодательства Российской Федерации с принятием во внимание результатов анализа и оценки, представленных выше доктринальных подходов.

Анализ положений п. 7 ст. 12 и п. 1 ст. 18 Налогового кодекса РФ (далее –НК РФ) позволяет выдвинуть тезис о вхождении в юридическую конструкцию специальных налоговых режимов следующих элементов [2]:

1) «Нестандартные» федеральные налоги (т.е. федеральные налоги, не предусмотренные ст. 13 НК РФ), замещающие (заменяющие) собой уплату ряда «стандартных» (т.е. предусмотренных ст. 13-15 НК РФ) налогов и сборов. От уплаты последних, субъекты, применяющие специальный налоговый режим, освобождаются в той или иной форме (в том числе посредством непризнания плательщиками определенного налога, прямого освобождения).

2) Освобождения от обязанности по уплате отдельных «стандартных» (т.е. предусмотренных ст. 13-15 НК РФ) федеральных, региональных и местных налогов и сборов.

3) Порядок установления «нестандартных» налогов.

4) Порядок установления, введения в действие специальных налоговых режимов.

5) Порядок и условия применения, перехода на применение, утраты права на применение специального налогового режима, перехода на иной налоговый режим - в том числе.

6) Критерии и ограничения применимости специальных налоговых режимов.

7) Особенности определения плательщиков и элементов обложения по «нестандартному» налогу, уплачиваемому в связи с применением специального налогового режима, в том числе налоговые льготы, основания и порядок их применения, особенности исполнения отдельных обязанностей.

8) Особенности определения плательщиков и элементов обложения, по «стандартным» обязательным платежам, в том числе налоговые льготы, основания и порядок их применения, особенности исполнения отдельных обязанностей (уплата и исполнение которых сохраняются при применении специального налогового режима).

В рамках настоящей работы видится разумным прибегнуть к классификации элементов специальных налоговых режимов на обязательные и необязательные (факультативные) в рамках двух подходов: номинально-нормативного и практико-нормативного.

Так, номинально-нормативный подход основан на анализе формулировок, используемых в действующем законодательстве в отношении отдельных элементов СНР и представленных в нормах общего характера, регулирующих специальные налоговые режимы в целом. В рамках данного подхода элементы, в отношении которых законодателем используются формулировки «допускается», «может устанавливаться», «может предусматриваться», «вправе» и аналогичные им, позиционируются автором исследования в качестве необязательных (факультативных).

Элементы же, в отношении которых таковые не используются, автор склонен рассматривать как обязательные. Исходя из положений п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ, представляется возможным распределить элементы СНР следующим образом:

### **1) Обязательные элементы:**

- порядок установления «нестандартного» налога, уплачиваемого в связи с применением специального налогового режима (абз. 1 п. 7 ст. 12 НК РФ);
- порядок установления, введения в действие специального налогового режима (абз. 1 п. 7 ст. 12, абз. 1 п. 1 ст. 18 НК РФ);

- условия и порядок применения, перехода на применение, утраты права на применение специального налогового режима, перехода на иной налогово-правовой режим (абз. 1 п. 7 ст. 12 НК РФ).

**2) Необязательные (факультативные элементы):**

- «нестандартный» налог, уплачиваемый в связи с применением СНР (абз. 1 п. 7 ст. 12 НК РФ). Законодательно закрепленная необязательность данного элемента видится автору настоящей работы крайне сомнительной с учётом обязательного характера такого элемента как «порядок установления «нестандартного» налога»;
- освобождение от обязанности по уплате «стандартных» обязательных платежей (абз. 2 п. 7 ст. 12, абз. 2 п. 1 ст. 18 НК РФ);
- критерии и ограничения применимости специального налогового режима (абз. 4-5 п. 7 ст. 12 НК РФ);
- особенности определения плательщиков и элементов обложения, налоговые льготы, основания и порядок их применения, особенности исполнения отдельных обязанностей по «нестандартным» налогам (абз. 6-8 п. 7 ст. 12, абз. 2 п. 1 ст. 18 НК РФ);
- особенности определения плательщиков и элементов обложения, налоговые льготы, основания и порядок их применения, особенности исполнения отдельных обязанностей по «стандартным» обязательным платежам (абз. 6-8 п. 7 ст. 12, абз. 2 п. 1 ст. 18 НК РФ).

Практико-нормативный подход опирается на анализ не общих положений о специальных налоговых режимах, а норм, регулирующих отдельные специальные налоговые режимы и представленных в Разделе VIII.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации [3], Федеральном законе от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ (далее – ФЗ № 422, Федеральный закон № 422-ФЗ) [5], Федеральном законе от 25 февраля 2022 г. № 17-ФЗ (далее – ФЗ № 17, Федеральный закон № 17-ФЗ) [6].

Данный подход позволяет определить, какие из описанных выше элементов структуры СНР, номинально относимых к обязательным или к факультативным, чаще всего в практике правового регулирования фактически включаются в структуру установленных на настоящий момент СНР, что позволяет анализировать структуру СНР не «в вакууме», «в потенциале», как в рамках номинально-нормативного подхода, а на основе конкретных действующих примеров.

С опорой на обозначенные выше исходные установки представляется возможным привести следующие данные о наличии выделенных ранее элементов в юридической конструкции каждого из 6 установленных в Российской Федерации СНР:

**1) «Нестандартные» налоги и иные замещающие механизмы:**

- по системе налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (далее – СНСТ) (п. 3 ст. 346.1 НК РФ);
- по упрощенной системе налогообложения (далее – УСН) (ст. 346.21 НК РФ);
- по системе налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (далее – СНпВСоРП) (п. 6 ст. 346.35 НК РФ);
- по патентной системе налогообложения (далее – ПСН) (ст. 346.51 НК РФ);
- по специальному налоговому режиму «Налог на профессиональный доход» (далее – СНР «НПД») (ч. 6 ст. 2 ФЗ № 422);
- по специальному налоговому режиму «Автоматизированная упрощенная система налогообложения» (далее – СНР «АУСН») (ст. 12 ФЗ № 17).

Данный элемент наличествует в юридической конструкции всех установленных СНР. Однако, вызывает сомнения возможность отнесения всех проявлений подобного элемента именно к налогам, что рассматривается более подробно ниже по тексту настоящей работы.

**2) Освобождения от обязанности по уплате «стандартных» обязательных платежей:**

- по СНСТ (п. 3 ст. 346.1 НК РФ);

- по УСН (п.п. 2-3 ст. 346.11 НК РФ);
- по СНпВСоРП (п.п. 6-9 ст. 346.35 НК РФ);
- по ПСН (п. 11 ст. 346.43 НК РФ);
- по СНР «НПД» (ч.ч. 8-9, 11 ст. 2 ФЗ № 422);
- по СНР «АУСН» (ч.ч. 4-6 ст. 2, ст. 18 ФЗ № 17).

Элемент «освобождения» также наличествуют в структуре всех 6 СНР. Относительно данного элемента заслуживает упоминания тот факт, что таковой может предусматриваться по прямому или реверсивному типам. Первый предполагает прямое указание на те обязательные платежи, от уплаты которых субъект освобождается, плательщиком которых не признается. Второй (встречается в рамках СНпВСоРП) – указывает только перечни обязательных платежей, уплата которых сохраняется в зависимости от вида соглашения о разделе произведённой продукции.

### **3) Порядок установления «нестандартных» налогов:**

- по СНСТ (п. 2 ст. 346.8 НК РФ);
- по УСН (абз. 2 п. 1, абз. 2 п. 2, п.п. 3-4 ст. 346.20 НК РФ);
- по СНпВСоРП (абз. 4 ст. 346.34, п. 6 ст. 346.35 НК РФ);
- по ПСН (п.п. 7, 8.1 ст. 346.43, п.п. 2-3 ст. 346.50 НК РФ);
- по СНР «НПД» (отсутствует);
- по СНР «АУСН» (отсутствует).

Указанный элемент наличествует во всех СНР, за исключением экспериментальных. Применительно к СНСТ, УСН, ПСН данный элемент следует характеризовать, скорее, в качестве особенностей установления «нестандартных» налогов, поскольку таковой в каждом из режимов предполагает предоставление субъектам РФ полномочий по установлению отдельных элементов обложения.

Иная ситуация наблюдается в отношении СНпВСоРП, поскольку рассматриваемый элемент в рамках данного режима полноценно закрепляет установление условий и порядка раздела произведённой продукции соответствующим соглашением.

Отсутствие приведенных элементов в структуре СНР «НПД» и СНР «АУСН», предположительно, объясняется экспериментальным характером последних (пп. 6-7 п. 2 ст. 18 НК РФ), стремлением к строго централизованному установлению любых элементов обложения соответствующими этим режимам налогами, направленным на обеспечение стабильности проводимого эксперимента (на это напрямую указывается в ч. 3 ст. 1 ФЗ № 422 и ч. 3 ст. 1 ФЗ № 17).

### **4) Порядок установления и введение в действие специальных налоговых режимов:**

- по СНСТ: (п. 1 ст. 346.1 НК РФ);
- по УСН (отсутствует);
- по СНпВСоРП (ст. 346.34, п. 1 ст. 346.35 НК РФ);
- по ПСН (абз. 1-2 п. 1 ст. 346.43 НК РФ);
- по СНР «НПД» (ст. 1 ФЗ № 422);
- по СНР «АУСН» (ст. 1 ФЗ № 17).

Из приведенных данных видно, что данный элемент отсутствует в юридической конструкции только УСН. Заслуживающим отдельного внимания является то обстоятельство, что по экспериментальным специальным налоговым режимам (СНР «НПД» и СНР «АУСН») особенностью установления и введения в действие является сам факт регулирования таковых отдельными федеральными законами, что допускается НК РФ (п. 8 ст. 1 НК РФ) и отличает порядок установления и введения в действие данных СНР от остальных СНР.

### **5) Условия и порядок применения, перехода на применение, утраты права на применение специального налогового режима, перехода на иной налогово-правовой режим:**

- по СНСТ (п.п. 2, 5 ст. 346.1, ст. 346.3 НК РФ);
- по УСН (п. 1 ст. 346.11, ст. 346.13, 346.25 НК РФ);

- по СНпВСоРП (п.п. 2, 4 ст. 346.35 НК РФ);
- по ПСН (абз. 3 п. 1 ст. 346.43, ст. 346.45 НК РФ);
- по СНР «НПД» (ст. 2, 5, 15 ФЗ № 422);
- по СНР «АУСН» (ч.ч. 1-2 ст. 2, ст. 4, 16 ФЗ № 17).

Таким образом, данный элемент наличествует в юридической структуре всех установленных специальных налоговых режимов.

### **5.1) Критерии и ограничения применимости СНР:**

- по СНСТ (п.п. 1-3, 5-6 ст. 346.2 НК РФ);
- по УСН (п.п. 2, 3, ст. 346.12 НК РФ);
- по СНпВСоРП (п. 5 ст. 346.35 НК РФ);
- по ПСН (п.л. 2-8, 8.1 ст. 346.43, ст. 346.44, пп. 1 п. 6 ст. 346.45 НК РФ);
- по СНР «НПД» (ч.ч. 1, 7 ст. 2, ч.ч. 1-2 ст. 4 ФЗ № 422);
- по СНР «АУСН» (ч. 1 ст. 2, ст. 3 ФЗ № 17).

Из указанного выше следует, что критерии и ограничения применимости отдельных СНР (которые, как правило, представлены в виде видов деятельности, по которым допускается или запрещается применение СНР, пороговых значений по численности работников, объёму дохода, проценту производимой продукции, оказываемых работ, услуг) наличествуют во всех установленных специальных налоговых режимах.

### **6) Особенности определения плательщиков и элементов обложения, налоговые льготы, основания и порядок их применения, особенности исполнения отдельных обязанностей по «нестандартным» налогам:**

- по СНСТ (ст. 346.2, 346.4-346.10 НК РФ);
- по УСН (ст. 346.12, 346.14-346.24 НК РФ);
- по СНпВСоРП (п.п. 3, 14-15 ст. 346.35, ст. 346.41-346.42 НК РФ);
- по ПСН (ст. 346.44, 346.46-346.53 НК РФ);
- по СНР «НПД» (ч. 3 ст. 1, ст. 3, 4, 6-14 ФЗ № 422);
- по СНР «АУСН» (ч. 3 ст. 1, ст. 3, 5, 6-16 ФЗ № 17).

Указанный элемент структуры СНР предусмотрен в рамках всех установленных СНР.

### **7) Особенности определения плательщиков и элементов обложения по «стандартным» обязательным платежам, налоговые льготы, основания и порядок их применения, особенности исполнения отдельных обязанностей:**

- по СНСТ (п.п. 4 ст. 346.1 НК РФ);
- по УСН (п.п. 4-5 ст. 346.11 НК РФ);
- по СНпВСоРП (п.п. 3, 10-13, 15 ст. 346.35, ст. 346.36-346.40 НК РФ);
- по ПСН (отсутствует);
- по СНР «НПД» (ч. 10 ст. 2, ч.ч. 8, 10 ст. 15 ФЗ № 422);
- по СНР «АУСН» (ч.ч. 3, 7 ст. 2, ст. 17, 18, 19 ФЗ № 17).

Данный элемент отсутствует в юридической конструкции только одного специального налогового режима – ПСН. Следует обратить внимание на то, что по большинству СНР данный элемент закрепляет особенности исполнения отдельных обязанностей, связанных с уплатой обязательных платежей. Существенным образом выделяется СНпВСоРП, в рамках которого данный элемент полноценно устанавливает особенности элементов обложения по тем обязательным платежам, уплата которых сохраняется при применении данного СНР и не заменяется разделом произведённой продукции.

Подводя промежуточный итог, следует обратить отдельное внимание на то, что в рамках практико-нормативного подхода все элементы юридической структуры специального налогового режима оказались фактически обязательными, поскольку в практике установления и функционирования отдельных специальных налоговых режимов таковые оказались включены в структуру практически всех СНР.

Те единичные случаи, когда в конкретном режиме элемент отсутствует на данном этапе можно объяснить общим несовершенством практики нормативно-правового регулирования специальных налоговых режимов.

Не представляется возможным оставить без внимания авторский тезис о формировании при взаимодействии первого и второго из описанных выше элементов замещающего механизма, в рамках которого, как правило, налог, уплачиваемый при применении конкретного специального налогового режима, замещает (заменяет) собой уплату отдельных «стандартных» налогов, сборов и (или) иных обязательных платежей.

Данные элементы следует рассматривать в качестве единого самостоятельного элемента специального налогового режима, поскольку таковые не могут существовать в отрыве друг от друга. Дополнительным аргументом могут послужить данные о юридической конструкции специальных налоговых режимов, полученные в рамках применения практико-нормативного подхода.

Так, по всем 6 установленным на данный момент в Российской Федерации специальным налоговым режимам субъект, применяющий определенный специальный налоговый режим, освобождается от обязанности по уплате отдельных «стандартных» обязательных платежей, которые замещаются (заменяются) уплатой «нестандартного» замещающего налога или разделом произведённой продукции.

На данном этапе движения мысли требует рассмотрения вопрос о том, допустимо ли приравнивать замещающий механизм к замещающим федеральным налогам. По абсолютному большинству существующих в отечественной практике специальных налоговых режимов таковой решается в положительном ключе.

Так, по тексту Раздела VIII.1 части второй НК, Федерального закона № 422, Федерального закона № 17, Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ) [1] говорится о следующих замещающих федеральных налогах:

- едином сельскохозяйственном налоге, уплачиваемом (взимаемом) в связи с применением системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (п. 3 ст. 346.1 НК РФ, абз. 3 п. 2 ст. 61, абз. 6-8 п. 2 ст. 61.1, абз. 4 п. 2 ст. 61.2, абз. 4 п. 2 ст. 61.3, абз. 3 п. 2 ст. 61.5, абз. 4 п. 2 ст. 61.6 БК РФ);
- налоге, уплачиваемом (взимаемом) в связи с применением упрощенной системы налогообложения (п.п. 2 и 3 ст. 346.11, п.п. 1 и 2 ст. 346.21 НК РФ, абз. 22 п. 2 ст. 56 БК РФ);
- налоге, уплачиваемом (взимаемом) при применении патентной системы налогообложения (п.п. 10 и 11 ст. 346.43, п. 1 ст. 346.51 НК РФ, абз. 17 п. 2 ст. 61.1, абз. 6 п. 2 ст. 61.2, абз. 6 п. 2 ст. 61.3, абз. 6 п. 2 ст. 61.6 БК РФ);
- налоге на профессиональный доход, уплачиваемом (взимаемом) в связи с применением специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» (ч.ч. 6, 8-11 ст. 2 ФЗ № 422, абз. 51 п. 2 ст. 56, абз. 3 пп. 3 п. 1 ст. 146 БК РФ);
- налоге, уплачиваемом в связи с применением автоматизированной упрощенной системы налогообложения (ч.ч. 4-6 ст. 2, ч.ч. 1,8 ст. 12 ФЗ № 17, абз. 43 ст. 50, абз. 60 п. 2 ст. 56 БК РФ).

Сомнения возникают относительно замещающего механизма в рамках системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе произведённой продукции. В соответствии с абз. 5 ст. 346.34 и п.п. 6-8 ст. 346.35 НК РФ, при применении СНПВСоРП уплата совокупности налогов и сборов заменяется разделом произведённой продукции, который может осуществляться в натуральном и (или) стоимостном выражении.

Согласно абз. 5-6 ст. 346.34 НК РФ, ст. 8 Федерального закона от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ (далее – ФЗ № 225, Федеральный закон № 225) [4], условия и порядок раздела продукции регламентируются соглашением при соблюдении требований Федерального закона № 225-ФЗ.

Исходя из указанного выше, представляется возможным говорить о невозможности признания раздела произведенной продукции налогом по следующим соображениям:

1) Раздел продукции не соответствует понятию и признакам налога, обозначенным в п. 1 ст. 8 НК РФ (в особенности по критерию несводимости раздела продукции к платежу, взимаемому в форме отчуждения денежных средств).

2) В отношении раздела продукции не устанавливаются элементы обложения, которые устанавливаются в отношении налога в соответствии с п. 1 ст. 17 НК РФ.

3) Условия и порядок раздела продукции устанавливаются на диспозитивной основе – регламентируются соглашением о разделе продукции, которое, в соответствии с п. 1 ст. 2 Федерального закона № 225-ФЗ, заключается между Российской Федерацией и субъектом предпринимательской деятельности (инвестором). Налог же устанавливается в императивном порядке (согласительные механизмы регулирования в таком масштабе в отношении налога не применимы).

На основании всего изложенного выше автор настоящей работы полагает возможным выделять следующие элементы, составляющие юридическую конструкцию отдельного взятого специального налогового режима:

- замещающий механизм, в рамках которого уплата ряда «стандартных» обязательных платежей замещается (заменяется) уплатой «нестандартных» налога, уплачиваемого в связи с применением специального налогового режима, или разделом произведенной продукции, осуществляемым в связи с применением специального налогового режима;
- порядок установления «нестандартных» налогов или раздела продукции;
- порядок установления, введения в действие специального налогового режима;
- условия и порядок применения, перехода на применение, утраты права на применение специального налогового режима, перехода на иной налогово-правовой режим, в том числе, критерии и ограничения применимости специального налогового режима;
- особенности определения плательщиков и элементов обложения по налогу, уплачиваемому в связи с применением специального налогового режима, порядка и условий раздела продукции, осуществляемого в связи с применением специального налогового режима, в том числе льготы, основания и порядок их применения, особенности исполнения отдельных обязанностей;
- особенности определения плательщиков и элементов обложения, по «стандартным» обязательным платежам, в том числе льготы, основания и порядок их применения, особенности исполнения отдельных обязанностей (уплата и исполнение которых сохраняются при применении специального налогового режима).

В указанном контексте видится критически значимым обратить внимание на то, что приведенные выше элементы являются не просто обособленными частями структуры, а именно что неразрывно связанными и взаимодействующими между собой элементами системы.

Исключение хотя бы одного из этих элементов может, как минимум, поставить под сомнение, а, как максимум, сделать невозможным достижение специальным налоговым режимом той цели, ради которой он разрабатывается, устанавливается и функционирует. Примечательным также является то, что приведенная выше структура характерна для всех установленных на настоящий момент в РФ СНР (за единичными исключениями, описанными ранее по тексту работы).

Сформированные в рамках настоящей работы представления о юридической конструкции специальных налоговых режимов и характере взаимосвязи её элементов могут быть использованы в дальнейших доктринальных исследованиях в рамках углубленного теоретического осмысливания специальных налоговых режимов, а равно в правотворческой и правоприменительной практике при разработке новых и совершенствовании уже существующих специальных налоговых режимов.

## **Литература**

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года № 145-ФЗ (ред. от 21.04.2025) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.; 2025. № 17. Ст. 2113.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ (ред. от 29.11.2024, с изм. от 21.01.2025) (с изм. и доп., вступ. в силу с 05.02.2025) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.; 2024. № 49 (Часть I). Ст. 7409.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2024, с изм. от 21.01.2025) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.04.2025) // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.; 2024. № 53 (Часть I). Ст. 8540.
4. Федеральный закон от 30 декабря 1995 года № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» (ред. от 08.12.2020) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 1. Ст. 18.; 2020. № 50 (часть III). Ст. 8074.
5. Федеральный закон от 27 ноября 2018 года № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» (ред. от 29.11.2024) // Собрание законодательства РФ. 2018. № 49 (часть I). Ст. 7494.; 2024. № 49 (часть I). Ст. 7409.
6. Федеральный закон от 25 февраля 2022 года № 17-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения» (ред. от 29.11.2024) // Собрание законодательства РФ. 2022. № 9 (часть I). Ст. 1249.; 2024. № 49 (Часть I). Ст. 7409.
7. Беляева Г.С. Правовой режим: общетеоретическое исследование: автореф. дис. д-ра. юрид. наук. Курск, 2013. 44 с.
8. Братановский С.Н. Понятие и виды правовых режимов в российской законодательстве и правовой науке // Гражданин и право. 2012. № 11. С. 12-23.
9. Громов В.В. Льготные и специальные режимы: проблема правового разграничения // Налоги. 2020. № 3. С. 3-7.
10. Жданова В.Ю. Специальный налоговый режим как разновидность правового режима // Финансовое право. 2005. № 2. С. 33-36.
11. Жданова В.Ю. Специальные налоговые режимы: место в системе правовых явлений и юридическая конструкция: дис. канд. юрид. наук. Москва, 2006. 210 с.
12. Лиманская А.П. Специальные правовые режимы: общетеоретический анализ: дис. канд. юрид. наук. Ростов-на-Дону, 2014. 186 с.
13. Матинов А.С. Специальные налоговые режимы: автореф. дис. канд. юрид. наук. Москва, 2005. 18 с.
14. Овчинников С.С. Правовое регулирование специальных налоговых режимов: автореф. дис. канд. юрид. наук. Москва, 2005. 24 с.
15. Родионов О.С. Механизмы установления правовых режимов российским законодательством: дис. канд. юрид. наук. Саратов, 2001. 157 с.
16. Шахмаметьев А.А. Категория «режим» в правовом механизме налогообложения // Право. Журнал высшей школы экономики. 2009. № 1. С. 63-78.