УДК 338

Специальные налоговые режимы как инструменты государственного регулирования и механизмы стимулирования экономического развития

Батайкин П.А.
Доктор экономических наук, кандидат юридических наук, профессор Высшей школы правоведения Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (Москва)

Зарезнов Д.А.
Соискатель кафедры строительных материалов Казанского государственного архитектурно-строительного университета

В работе анализируется российская и мировая практика создания и применения специальных налоговых режимов, а также их влияние на процесс развития экономики. Авторы рассматривают специальные налоговые режимы как эффективный инструмент государственного регулирования финансово-хозяйственной деятельности отдельных категорий экономических субъектов и механизм стимулирования развития российских территорий и отраслей народного хозяйства, оценивая опыт и потенциальные риски их применения.

Ключевые слова: специальный налоговый режим, регулятивная песочница, самозанятые, экспериментальный правовой режим

Современное понимание понятия «режим» отличается от первоначальной трактовки, основанной на этимологии французского «*regime*» и латинского «regimen», которые переводятся как «управление». С.И. Ожегов определяет режим как: 1. Государственный строй; 2. Установленный порядок чего-то; 3. Условия деятельности, труда; существование чего-то [1]. Отдельные авторы рассматривают режим в широком смысле как комплексную систему мер, используемую для достижения поставленных целей [2] и в узком – как совокупность правил поведения [3].

Специальный налоговый режим представляет совокупность правовых средств, в результате применения которых создается особый порядок установления элементов налогообложения, например, осуществляется изменение условий взимания одного налога либо происходит замена нескольких налогов одним налогом или сбором [4], что позволяет создать для конкретной категории экономических субъектов наиболее благоприятные условия для эффективной финансово-хозяйственной деятельности. Идентификация специального режима налогообложения проводится в сопоставлении с общим, являющимся наиболее распространенной формой налогового регулирования. Главным признаком специальных налоговых режимов является перевод налогообязанного лица с общего порядка уплаты налогов на упрощенный, сочетающийся с предоставлением дополнительных льгот и заменой отдельных «общих» налогов единым налогом. Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов (ст. 18 НК РФ).

Возможность установления спецрежимов предусмотрена п. 7 ст. 12 НК РФ, который определяет основные подходы к правилам их применения:

1. Основанием для перехода на специальные налоговые режимы является добровольное решение налогоплательщика.

2. Основополагающие моменты каждого из них регламентируются НК РФ.

3. Каждому спецрежиму могут соответствовать свои налоги, не предусмотренные в основном перечне федеральных налогов, действующих в РФ.

4. В отношении каждого режима велика роль субъекта РФ, в котором этот спецрежим введен. Субъект наделен достаточно широкими полномочиями и влияет как на условия и пределы применения режима, так и на особенности определения базы и величину ставок по спецналогу, а также имеет потенциальную возможность устанавливать дополнительную собственную систему льгот.

В 2022 г. в перечень специальных налоговых режимов, действующих на территории Российской Федерации, были внесены изменения. С 1 июля 2022 г. он состоит из 6 режимов: для сельхозпроизводителей – единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН); упрощенная система налогообложения (УСН); соглашения о разделе продукции (СРП); патентная система налогообложения (ПСН); автоматизированная упрощенная система налогообложения (АУСН), действующая пока в тестовом режиме в Москве, Московской области, Калужской области и Республике Татарстан. При этом ЕСХН, УСН, ПСН и АУСН предназначены для малых предприятий, а СРП могут применять только «полноценные» налогоплательщики; ЕСХН, УСН и АУСН доступны как организациям, так и ИП, а СРП – только организациям и ПСН – только ИП; ЕСХН, ПСН и СРП возможны только при определенных видах деятельности, а УСН и АУСН – при большинстве. Ставка спецналога при начислении ПСН не зависит от объемов выручки и носит постоянный характер, при остальных режимах является переменной, напрямую коррелируя с фактическим объемом полученных доходов (табл. 1).

Кроме того, с 1 января 2019 г. в России поэтапно начал вводится налог на профессиональный доход (НПД), получивший среди населения неофициальное название «налог на самозанятых», установленный в целях вывода из тени многомиллионной армии субъектов малого бизнеса, осуществляющих свою финансово-хозяйственную деятельность без официальной регистрации и уплаты каких бы то ни было налогов [5].

Получение статуса самозанятого предполагает определенные выгоды и преференции, предоставленные законодателем на долгосрочной основе (рис. 1).

В научной литературе указывается, что налоговый капитал самозанятых не подходит под определение налогового вычета и больше соответствует модели налогового кредита или имеет некоторое сходство с институтом рассрочки уплаты налогов [8]. Предприниматели получили возможность зарегистрироваться в ФНС через интернет, а зако-

Таблица 1

Специальные налоговые режимы в РФ в 2022 г. [6]

Показатель	ЕСХН	УСН	АУСН	ПСН	СРП	НПД
Закон, регулирующий применение	Гл. 26.1 НК РФ	Гл. 26.2 НК РФ	ФЗ от 25.02.2022 г. № 17-ФЗ	Гл. 26.5 НК РФ	Гл. 26.4 НК РФ	ФЗ от 27.11.2018 г. № 422-ФЗ
Кто применяет	Организации и ИП			ИП	Организации	ИП и физлица
Для какой деятельности возможно применение	Сельское хозяйство и рыболовство	Вся, за исключением приведенной в п. 3 ст. 346.12 НК РФ	Вся, за исключением приведенной в п. 2 ст. 3 ФЗ № 17-ФЗ	Только для указанной в п. 2 ст. 346.43 НК РФ	Поиск, разведка и добыча минерального сырья	Исключения указаны в п. 2 ст. 6 ФЗ № 422-ФЗ
Необходимость специального разрешения	Носит заявительный порядок, то есть применение возможного после подачи заявления			Патент	Соглашение о разделе продукции	Регистрация в качестве плательщика НПД
Размер выручки, млн руб. в год	–	До 200 с корректировкой на коэффициент-дефлятор для соответствующего года (2022 г. – 1,096)	До 60	До 60	–	До 2,4
Численность работников, чел.	До 300 – для рыболовецких хозяйств	До 130	До 5	До 15	–	Нельзя иметь наемный персонал
Остаточная стоимость, млн руб.	–	До 150		–		
Участие других юрлиц в УК организации, %	–	До 25		–		

Рис. 1. Преимущества осуществления деятельности в качестве самозанятого [7]

нодатель гарантировал сохранение до 31 декабря 2028 г. ставки налога на полученный доход в 4-6 % при полном освобождении от страховых взносов и обязанностей предоставления налоговой отчетности в случае, если годовой доход самозанятого не превысил 2,4 млн руб. На сегодня институт самозанятых стал наиболее динамично развивающимся специальным налоговым режимом, и по состоянию на 31 июля 2022 г. число самозанятых в России превысило 5,4 млн человек, а за I полугодие текущего года их вклад в консолидированный бюджет превысил 5,5 млрд руб. [9].

Мотивы государства по формированию специального налогового режима могут быть совершенно различными, в том числе организационными, например, упрощение администрирования налоговых платежей или предоставление какой-либо категории налогоплательщиков преимущественного положения на рынке, в том числе за счет налоговой экономии [10]. Однако отраслевое развитие, как и развитие экономики в целом, осуществляется в России посредством различных налоговых режимов, число которых значительно превышает число законодательно установленных специальных налоговых режимов [11]. Использование определения «специальный» в отношении налогового режима не связано с установленным в законодательстве разграничением или противопоставлением двух типов налоговых режимов: так называемых специальных и остальных, прямо не названных и, видимо, относимых к общим, обычным [12].

Перечень специальных налоговых режимов установлен в НК РФ и может быть дополнен только путем внесения изменений в законодательство [13], в связи с чем льготный налоговый режим не приравнивается к специальному, он нормативно не обозначен и применяется в статусе общего налогового режима, хотя, в сущности, ему противопоставлен [11]. Специальный налоговый режим можно было бы выделить как систему налогообложения, допуская, что любые другие льготные налоговые режимы образуют особый порядок исчисления и уплаты налога, но не являются системой налогообложения [11]. Так, например, особый механизм налогообложения на определенной территории в целом можно было бы рассматривать как разновидность специальных налоговых режимов [13, с. 7], например, в отношении региональных инвестиционных проектов, с помощью которых государство в рамках реализации своей политики стремится воздействовать на экономическое поведение субъектов, обеспечивая экономический рост отдельных регионов.

Льготный налоговый режим, или режим осуществления деятельности в преимущественных налоговых условиях, является частью особого режима осуществления предпринимательской деятельности, который, помимо льгот по налогам, может предусматривать иные формы государственной поддержки [11]. Понятие «правовой режим», очевидно, шире понятия «налоговый режим», а специальные правовые режимы являются обязательным элементом правового обеспечения государственной политики. Они должны быть предоставлены на условиях и в порядке, предусмотренном в законодательстве при недостаточной эффективности использования отдельных средств государственного регулирования. Специальный правовой режим, который устанавливается с целью стимулирования развития того или иного направления экономики, например, инноваций, поддержки тех или иных хозяйствующих субъектов (субъектов малого и среднего предпринимательства), включает в себя налоговые льготы как один из эффективных инструментов правового воздействия, который, однако, применяется в комплексе с другими правовыми инструментами. Так, в рамках законодательства о территориях со специальным правовым режимом осуществления предпринимательской деятельности резидентам предоставляется льготный налоговый режим, режим свободной таможенной зоны, льготная аренда земли, информационная, консультационная и организационная поддержка со стороны управляющей компании и т.д., что в совокупности позволяет привлечь частные инвестиции.

В современном мире на фоне беспрецедентного ускорения социально-экономических процессов, взрывного развития научно-технических и инновационных технологий достаточно часто наблюдается несоответствие налогового законодательства реальному состоянию некоторых сфер экономики и интересам отдельных экономических субъектов,

вынужденных годами внедрять инновационные продукты, находясь при этом вне правового поля. Для преодоления этого противоречия в 2018 г. в Великобритании была создана первая «регуляторная песочница» (англ. *regulatory sandboxes*), задачей которой стала поддержка фирм, выводящих на рынок новые инновационные финансовые товары и услуги, для которых государство установило особый экспериментальный правовой режим, позволяющий отказаться от применения отдельных нормативных требований, затрудняющих внедрение инноваций и включающих в себя ряд преференций, в том числе и в налоговой сфере. Благодаря первой британской «песочнице» мир получил такие банковские сервисы, как блокчейн в области криптовалюты, проведение платежей с помощью мобильного телефона, сервис равноправного кредитования.

Механизм «регуляторных песочниц» показал свою эффективность и в последующие годы стал широко использоваться в Австралии, Сингапуре, Швейцарии, Канаде, США и многих других экономически развитых странах, постепенно распространяя свое влияние на инновационные проекты во всех сферах экономики, коммерциализация которых затруднена из-за инертности законодательства. «Регуляторные песочницы» создаются с целью тестирования или ограниченного использования той или иной конструкции или правового режима, предусматривающих особый режим регулирования для участников в рамках контролируемой среды. Такой подход позволяет сократить временные и финансовые издержки при внедрении нового инструмента государственной политики, минимизировать риски нарушения законодательства, напрямую контролировать действия участников площадки, своевременно убирая правовые барьеры [14]. Надзор за осуществлением той или иной деятельности в рамках «регулятивной песочницы» осуществляет, как правило, курирующий соответствующую отрасль и наиболее заинтересованный регулятор. В случае успеха эксперимента инновации получают полное или частичное одобрение путем внесения изменений в действующее законодательство, позволяющих выйти на рынок и снять временные, территориальные и иные ограничения на их использование в социально-экономической сфере.

«Регуляторные песочницы» близки к экспериментальным правовым режимам, которые не заменяют действие общего правового режима, а лишь в отдельных местах пересекается с ним, приостанавливая действие отдельных норм и создавая дискретное, срочное правовое регулирование [15]. Установление экспериментального правового режима означает применение в отношении определенных сфер деятельности или отдельных субъектов особого, отличного от общеустановленного правового регулирования в целях поддержки и развития приоритетных отраслей экономики, для ускоренного появления и внедрения новых продуктов и услуг [16]. Правовые эксперименты способны проявить себя в тех направлениях, где решение вопроса обычными методами может оказаться нежелательным или потенциально опасным [17]. Эксперименты в свою очередь позволяют государству пойти на значительные изменения в правовой сфере, предварительно удостоверившись в безопасном и благоприятном характере изменений на практике [18].

В России полноценным аналогом «регуляторных песочниц» являются экспериментальные правовые режимы (далее – ЭПР), введенные Федеральным законом от 31.07.2020 г. № 258-ФЗ, который позволил разработчикам цифровых инноваций апробировать и внедрять технологии, пока существующие вне правового поля. Этот базовый закон не определяет, какие конкретно преференции предоставляются участнику той или иной «песочницы», и для установления каждого конкретного ЭПР требуется принятие специального закона-спутника. В 2021 г. было принято 7 подобных законов. Режим ЭПР был предоставлен следующим проектам: оказание медицинской помощи с применение телемедицинских технологий (МТС), дистанционное заключение договоров на оказание услуг связи с применением биометрических технологий (МТС), сервис грузовых беспилотных перевозок («Фонд перспективных исследований»), коммерческое использование беспилотного наземного транспорта («Яндекс»), внедрение систем поддержки принятия врачебных решений, использующих технологии искусственного интеллекта («Национальная база медицинских знаний»), сервис для малого и среднего бизнеса по подбору оптимальных сфер и мест деятельности на базе больших данных («Ассоциация больших данных»), исследование рутинной клинической практики на основе обезличенных данных из электронных медицинских карт (*Data Matrix*). Во всех вышеуказанных случаях государство не финансировало проекты за счет бюджета, а ограничило своё участие снятием существующих барьеров, позволяющих снизить издержки для резидентов «песочницы» и на протяжении трех лет осуществлять деятельность без получения лицензий или разрешений, предусмотренных законодательством (например, наземные беспилотники могут эксплуатироваться без полисов ОСАГО). Анализ эффективности деятельности российских ЭПР показал, что его резиденты сталкиваются с основной проблемой – сложностью и нормативной неопределенностью процедуры доказывания негативного воздействия на проект тех или иных действующих законодательных норм, трансформация которых и должна убирать те самые барьеры на пути развития. Кроме того, любые вновь вступившие изменения федерального и регионального законодательства, затрагивающие интересы участников

проекта, требуют корректировки и пересогласования уже реализуемой программы.

Отметим, что в международной практике имеются различные примеры налоговых экспериментов: например, эксперимент по отрицательному подоходному налогу в штатах Пенсильвания и Нью-Джерси, канзасский эксперимент, предполагавший снижение налоговых ставок для целого ряда видов высокодоходной деятельности, концепция налога на добавленную стоимость, который экспериментально был введен на территории одной из бывших французских колоний в Африке – Кот-д'Ивуаре, а затем внедрен повсеместно [18]. Несмотря на наличие отдельных особенностей экспериментального правового режима в целом, он отвечает основным признакам специального правового режима [19].

Сегодня можно с уверенностью констатировать, что специальные налоговые режимы стали неотъемлемой частью экономической жизни России, достаточно активно применяются в финансово-хозяйственной деятельности широкого круга российских экономических агентов и оказывают стимулирующее влияние на развитие национальной экономики и рост активности предпринимательского сообщества. Специальные налоговые режимы, безусловно, являются эффективным инструментом государственного регулирования экономики, адекватно реагирующим на современные вызовы и актуальные запросы активной части хозяйствующих субъектов.

Литература:

1. Толковый словарь русского языка: 72500 слов и 7500 фразеологических выражений / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова. – М.: Азъ, 1994. – 907 с.
2. Познышев С.В. Основы пенитенциарной науки. – М.: Юрид. изд-во Наркомюста, 1923. – 342 с.
3. Утевский Б. Советская исправительно-трудовая политика: учеб. для правовых вузов и юридических курсов. – М.: Советское законодательство, 1934. – 253 с.
4. Овчинников С.С. Правовое регулирование специальных налоговых режимов: дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2005. – 194 с.
5. Савинов К.А., Лаврентьев А.Р. Налог на профессиональный доход: первые итоги двухлетнего эксперимента // Финансовое право. – 2021. – № 6. – С. 26-30.
6. Специальные налоговые режимы в 2022 году (виды и нюансы). – URL: https://nalog-nalog.ru/nalogovaya_sistema_rf/special_nye_nalogovye_rezhimy_vidy_i_nyuansy-nn/
7. Готовимся к 2022 году: очередная редакция изменений в НК. – URL: https://neg.by/novosti/otkrytj/izmeneniya-v-nk-2022-ocherednaya-redakciya/
8. Лютова О.И. Налоговый капитал: современное правовое регулирование и перспективы развития // Налоги. – 2021. – № 2. – С. 13-15.
9. В России зарегистрировались 5 млн самозанятых // Федеральная налоговая служба РФ. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/12258990/
10. Ногина О.А. О понятии и признаках специального налогового режима // Актуальные проблемы российского права. – 2017. – № 11. – С. 68-73.
11. Громов В.В. Льготные и специальные налоговые режимы: проблема правового разграничения // Налоги. – 2020. – № 3. – С. 3-7.
12. Шахмаметьев А.А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования. – М.: Юрлитинформ, 2010. – 248 с.
13. Матинов А.С. Специальные налоговые режимы: дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2005. – 199 с.
14. Баракина Е.Ю. К вопросу об установлении экспериментального правового режима в области применения искусственного интеллекта // Российская юстиция. – 2021. – № 2. – С. 64-67.
15. Тарасенко О.А. Формирование доктрины и законодательства о правовых режимах банковской деятельности // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2021. – № 1. – С. 105-132.
16. Артемова С.Т., Жильцов Н.А., Чердаков О.И. Цифровой разрыв и конституционные гарантии цифрового равенства // Конституционное и муниципальное право. – 2020. – № 10. – С. 41-45.
17. Сивицкий В.А., Сорокин М.Ю. Правовой эксперимент и развитие права // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2016. – № 4. – С. 15-30.
18. Порывкин С.М. История развития налоговых экспериментов и современные тенденции // Финансовое право. – 2021. – № 1. – С. 40-45.
19. Мохов А.А. Экспериментальный правовой режим как специальный правовой режим для драйверов инновационной экономики // Юрист. – 2019. – № 8. – С. 19-25.

Special Tax Regimes as Instruments of State Regulation and Mechanisms for Stimulating Economic Development

Bataykin P.A.
Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (Moscow)

Zareznov D.A.
Kazan State University of Architecture and Engineering

The paper analyzes the Russian and world practice of creating and applying special tax regimes, as well as their impact on the process of economic development. The authors consider special tax regimes as an effective tool for state regulation of financial and economic activities of certain categories of economic entities and a mechanism for stimulating the development of Russian territories and sectors of the national economy, assessing the experience and potential risks of their application.

Key words: special tax regime, regulatory sandbox, self-employed, experimental legal regime