

МИНОБРНАУКИ РОССИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ  
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«САРАТОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ИМЕНИ Н.Г.ЧЕРНЫШЕВСКОГО»

Кафедра таможенного, административного и финансового права

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ  
СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ  
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

АВТОРЕФЕРАТ МАГИСТЕРСКОЙ РАБОТЫ

студентки 3 курса 367 группы  
направления 40.04.01 «Юриспруденция»  
юридического факультета

**Нурумбетовой Жанны Бауыржановны**

Научный руководитель

д.ю.н., профессор  
должность, уч. степень, уч. звание

\_\_\_\_\_  
подпись, дата

О.Ю. Бакаева  
инициалы, фамилия

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ г.

Заведующий кафедрой:

К.Ю.Н.  
должность, уч. степень, уч. звание

\_\_\_\_\_  
подпись, дата

С.А. Овсянников  
инициалы, фамилия

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ г.

Саратов 2019

**Введение.** Актуальность темы магистерской работы определена теоретической и практической значимостью вопросов, связанных с особенностями правового регулирования специальных налоговых режимов в Российской Федерации. В настоящий момент в налоговом законодательстве помимо обычной системы налогообложения применяются и специальные налоговые режимы; последние подразумевают под собой особый порядок исчисления и уплаты налогов определенной категорией налогоплательщиков.

С 1 января 2019 года начинает действовать новый специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» для индивидуальных предпринимателей и физических лиц<sup>1</sup>. Новый налог будет действовать на территории пилотных регионов: Москвы, Московской и Калужской областей, а также Республики Татарстан. Продлится эксперимент 10 лет — до 31 декабря 2028 года. Эксперимент вводится для легализации доходов самозанятых, не уплачивающих налоги и занимающихся «теневым» бизнесом. Концепция нового специального налогового режима позволяет налогоплательщикам автоматизировано с помощью мобильного приложения уплачивать налог по ставке 4% от дохода (для оказывающих услуги физическим лицам) или 6% от дохода (для оказывающих услуги юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям).

Таким образом, перечень специальных налоговых режимов, установленных частью второй Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), дополнен еще одним, что обусловлено необходимостью правового регулирования налогообложения граждан, которые получают небольшой доход (до 2,4 млн рублей в год) и не желают вставать на учет в качестве налогоплательщиков.

Правовой механизм каждого из специальных налоговых режимов в определенной степени нуждаются в совершенствовании с учетом

---

<sup>1</sup> См.: О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан): Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 442-ФЗ // СЗ РФ. 2018. № 49 (часть I). Ст. 7494.

современных реалий; требуют устранения отдельные недочеты их правового регулирования и порядка их реализации. Недостаточное юридическое качество некоторых положений НК РФ и других нормативно-правовых актов в области налогообложения с одной стороны может привести к нарушениям прав и законных интересов налогоплательщиков на всех этапах налоговых правоотношений, с другой — делает неминуемыми существенные финансовые потери бюджетов всех уровней. В целом же несовершенство отдельных положений нормативно-правовой базы специальных налоговых режимов препятствует эффективному функционированию налоговой системы России. Обнаруженные проблемы могут быть решены путем совершенствования норм российского налогового законодательства.

Степень научной разработанности темы. В настоящий момент различные аспекты правового регулирования специальных налоговых режимов рассмотрены в трудах Н.Г. Апрековой, Е.Ю. Грачевой, А.Ю. Ильина, М.В. Карп, А.С. Касаткиной, А.А. Касаткиной, В.В. Кикавец, А.А. Копиной, Н.П. Лазаревой, О.А. Ногиной, С.Г. Пепеляева, Н.И. Химичевой, Д.М. Щекина и других ученых. Особо следует выделить диссертацию А.С. Кондукторова «Механизм правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов» (2013 г.).

Однако в отечественной юридической литературе остается не вполне достаточным количество исследований, направленных на проведение комплексного анализа проблем и путей совершенствования законодательства о специальных налоговых режимах.

Объектом магистерской работы являются отношения, урегулированные нормами финансового права и складывающиеся между налоговыми органами и налогоплательщиками в процессе установления, введения, исчисления, уплаты и взимания налогов при применении специальных налоговых режимов.

Предметом исследования послужили нормы финансового, налогового и иных отраслей права и законодательства, регулирующие порядок

применения специальных налоговых режимов; научные концепции и положения финансово-правовой теории, касающиеся специальных налоговых режимов; материалы правоприменительной практики и официальные статистические сведения.

Целью работы является формирование теоретических основ правового регулирования специальных налоговых режимов в Российской Федерации, выявление недостатков такого регулирования, внесение предложений по совершенствованию законодательства в этой области.

Для достижения установленной цели были поставлены задачи, отражающие направления магистерской работы:

охарактеризовать исторический опыт возникновения и становления специальных налоговых режимов;

определить понятие и сущность специальных налоговых режимов, раскрыть их финансово-правовые основы;

выявить правовые аспекты установления единого сельскохозяйственного налога;

исследовать правовые основы упрощенной системы налогообложения; установить правовые особенности системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход;

проанализировать правовые основы системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;

определить правовые аспекты патентной системы налогообложения; выявить проблемы правового регулирования специальных налоговых режимов;

сформулировать предложения по совершенствованию норм налогового законодательства в части правового регулирования специальных налоговых режимов, а также практики его применения.

В методологическую основу исследования входит совокупность общих и специальных методов научного познания: методы анализа и синтеза, дедукции и индукции, диалектический метод, формально-юридический и

сравнительно-правовой, исторический, гипотетико-дедуктивный методы познания.

В качестве теоретической основы исследования использовались концепции, положения, теории, изложенные в трудах отечественных ученых и практиков, раскрывающие основы специальных налоговых режимов и их правового обеспечения. В их числе: С.П. Алексеева, Н.Г. Апресова, Е.М. Ашмарина, Г.А. Горина, Е.Ю. Грачева, А.Ю. Ильин, А.В. Каминский, А.С. Касаткина, А.А. Касаткина, А.А. Копина, Н.И. Куликов, М.А. Куликова, А.С. Кондукторов, Н.П. Лазарева, И.А. Майбуров, Н.П. Назарчук, О.А. Ногина, С.Г. Пепеляев, Н.И. Химичева и другие ученые.

Нормативная и эмпирическая основа. Нормативную базу исследования составили Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, федеральные и региональные законы, подзаконные нормативные акты, регулирующие общественные отношения, являющиеся объектом настоящего диссертационного исследования. В работе также анализируются материалы судебной практики в сфере специальных налоговых режимов.

Научная новизна работы определяется особенностями объекта и предмета исследования, целью и задачами. В магистерской диссертации разработан комплекс теоретических положений о правовом регулировании отношений, связанных с применением специальных налоговых режимов. Сформулированы перспективы развития правового регулирования специальных налоговых режимов на современном этапе.

По результатам проведенного исследования на защиту выносятся положения, содержащие в себе признаки новизны:

1. Под специальным налоговым режимом предлагается понимать особый правовой механизм установления, исчисления и уплаты налогов (иных обязательных платежей), заключающийся в применении единого сельскохозяйственного налога, упрощенной системы налогообложения, системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход,

системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, патентной системы налогообложения, налога на профессиональный доход, введенный в целях создания благоприятных условий налогообложения для установленных Налоговым кодексом РФ категорий налогоплательщиков (граждан, организаций и индивидуальных предпринимателей). Применение специальных налоговых режимов должно строиться на основе следующих принципов: упрощение процедуры налогообложения; совершение добросовестных действий; налоговое благоприятствование; факультативность перехода на режим; замещение; учет экономических условий деятельности каждого субъекта; ограниченность в критериях при применении специальных налоговых режимов; конкурентоспособность.

2. Аргументировано мнение о целесообразности введения дифференцированной ставки единого сельскохозяйственного налога. Предложено ввести прогрессивную шкалу налогообложения по этому налогу, в рамках которой ставка будет изменяться в зависимости от полученного дохода от реализации продукции сельскохозяйственными товаропроизводителями с сохранением права субъектов Федерации устанавливать собственные налоговые ставки:

4% - при получении дохода за отчетный период до 200 тыс. рублей включительно;

5% - при получении дохода за отчетный период от 200 001 до 600 тыс. рублей включительно;

6% – при получении дохода за отчетный период от 600 001 до 2 млн рублей включительно;

8% – при получении дохода за отчетный период от 2 000 001 до 6 млн рублей включительно;

10% – при получении дохода за отчетный период свыше 6 млн рублей.

Обоснована идея о возможности введения в ст. 346.6 НК РФ положения об установлении налогового вычета, включающего сумму средств,

затраченных на инвестирование при переоборудовании производства сельскохозяйственной продукции.

Кроме того, необходимо в п. 2. ст. 346.5 НК РФ дополнительно установить следующие виды расходов, учитываемые при определении объекта налогообложения по единому сельскохозяйственному налогу:

на оплату услуг за технологические работы по повышению или восстановлению плодородия почвы, химизацию, рекультивацию земель, обработке посевов, при условии подтверждения сумм таких расходов независимым оценщиком;

на горюче-смазочный материал, израсходованный сельскохозяйственными машинами при выполнении работ по возделыванию культур и незавершенного производства.

3. Установлены отдельные недостатки правового регулирования упрощенной системы налогообложения. В частности, к ним отнесена обязанность уплаты суммы минимального налога плательщиками при отсутствии прибыли и наличии убытков. В целях соблюдения принципа соразмерности и справедливости налогообложения аргументирована позиция о целесообразности исключения из п. 6 ст. 346.18 НК РФ положения об обязанности уплаты такого налога.

Выявлена неточность в вопросе учета сумм страховых взносов индивидуальным предпринимателем при использовании им упрощенной системы налогообложения. Необходимо внести в ст. 346.16 НК РФ положение о необходимости исчисления сумм страховых взносов исходя из фактической прибыли, а не из всего полученного дохода.

4. В рамках анализа правового регулирования патентной системы налогообложения обоснована критика положения п.2 ст.346.51 НК РФ в части необходимости уплаты индивидуальным предпринимателем налога в течение 90 календарных дней в размере одной трети суммы налога, если патент получен от шести месяцев до календарного года. Такое положение в определенной степени нарушает принцип справедливости налогообложения

в случае получения лицом небольшого дохода. В данной связи целесообразно в п. 2 ст. 346.51 НК РФ указать: если патент выдан на срок до 12 месяцев, уплата налога в полном размере производится в срок не позднее срока окончания действия патента.

5. Доказана целесообразность дополнения Федерального закона от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)» статьей 10.1 «Налоговые льготы». В ней следует установить возможность субъектов Федерации уменьшить налоговые ставки в отношении доходов, полученных налогоплательщиками от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) не более, чем в два раза для следующих категорий налогоплательщиков:

- пенсионеры по возрасту;
- инвалиды I и II групп инвалидности, инвалиды с детства;
- родители (усыновители, удочерители), на иждивении которых находятся трое и более детей в возрасте до 18 лет, а также детей, получающих образование по очной форме обучения, в возрасте до 23-х лет.

Практическая значимость проведенного исследования заключается в том, что сформулированные в работе предложения и рекомендации могут быть использованы законодательными органами для совершенствования законодательства в части правового регулирования специальных налоговых режимов, в процессе преподавания курсов финансового, налогового права студентам и слушателям юридических вузов и факультетов, а также в деятельности должностных лиц налоговых органов.

Структура работы. Магистерская диссертация включает в себя введение, три главы, объединяющие семь параграфов, заключение и список использованных источников.



**Основное содержание работы.** Первая глава магистерской работы посвящена историческим и теоретическим аспектам становления специальных налоговых режимов, а также их финансово-правовым основам.

Особое внимание уделено единому сельскохозяйственному налогу (далее – ЕСХН), введенному в 1923 г.<sup>1</sup> взамен единого натурального налога, трудгужналога, подворно-денежного налога, единовременного налога на восстановление сельского хозяйства и местных налогов за исключением волостных и сельских сборов. В начале 1990-х гг. был сформулирован комплекс мер по налогообложению в сфере агропромышленного комплекса. Помимо земельного налога, арендной платы, нормативной цены земли уплачивался единый сельскохозяйственный налог согласно Закону РСФСР от 22 ноября 1990 г. № 348-1 «О крестьянском (фермерском) хозяйстве»<sup>2</sup>.

Только в 2003 г. впервые введена система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей или единый сельскохозяйственный налог в виде гл. 26.1 НК РФ.

Становление патентной системы налогообложения связано с формированием малого предпринимательства как правовой категории, которое происходило в конце 80-х гг., то есть с принятием Закона СССР «Об индивидуальной трудовой деятельности»<sup>3</sup>. Налог исчислялся по критерию получаемых доходов и с учетом интересов общества. Граждане, получившие патенты на право занятия данной деятельностью, освобождались от уплаты подоходного налога. Плата за патент определялась исходя из среднегодового дохода лиц.

Кроме того, в ст. 21 Закона СССР «О кооперации в СССР»<sup>4</sup> были закреплены первые шаги по установлению специальных налоговых режимов

---

<sup>1</sup> См.: О едином сельскохозяйственном налоге в районах скотоводческих хозяйств: Декрет ВЦИК, СНК РСФСР от 10 мая 1923 г. // СУ РСФСР. 1923. N 42. Ст. 452.

<sup>2</sup> См.: О крестьянском (фермерском) хозяйстве: Закон РСФСР от 22 ноября 1990 г. № 348-1 (ред. от 21 марта 2002 г.) // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1990. № 26. Ст. 324; СЗ РФ. 2002. № 12. Ст. 1093.

<sup>3</sup> См.: Об индивидуальной трудовой деятельности: Закон СССР от 19 ноября 1986 г. // Ведомости ВС СССР. 1986. № 47. Ст. 964.

<sup>4</sup> См.: О кооперации в СССР: Закон СССР от 26 мая 1988 г. № 8998-XI (в ред. от 7 марта 1991 г., с изм. от 15 апреля 1998 г.) // Ведомости ВС СССР. 1988. № 22. Ст. 355; СЗ РФ. 1995. № 50. Ст. 4870.

в целях стимулирования производства необходимой населению и народному хозяйству продукции, снижения цен на нее, установления льгот местными Советами народных депутатов и другими государственными органами.

Наиболее важным являлось принятие в 1995 г. Федерального закона «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»<sup>1</sup>, в котором были заложены субъекты, объекты, ставки налогов, порядок применения, ответственность субъектов, особенности перехода на рассматриваемый режим.

Таким образом, произошло формирование единого сельскохозяйственного налога, единой системы упрощенного налогообложения, были созданы предпосылки к развитию патентной системы, что способствовало поддержке и развитию малого бизнеса.

В законодательстве конкретное определение понятия «специальные налоговые режимы» отсутствует; содержится только указание на возможность их применения в соответствии с Налоговым кодексом РФ 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. В работе приводится авторское определение понятия специальных налоговых режимов и его принципов, которые раскрывают их сущность.

Во второй главе магистерской работы раскрываются правовые особенности каждого из специальных налоговых режимов.

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей регулируется гл. 26.1 НК РФ и представляет собой уплату единого сельскохозяйственного налога по более низкой налоговой

---

<sup>1</sup> См.: Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства: Федеральный закон от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 15.

ставке по сравнению с другими режимами. Использование данного налога дает возможность не только снижать сумму денежных обязательств, но и учитывать убытки от совершенной деятельности для понижения налоговых ставок на предстоящие временные отрезки.

Упрощенная система налогообложения регламентируется гл. 26.2 НК РФ и считается востребованным режимом налогообложения, для применения которого ИП или организации должны отвечать определенным требованиям. Его преимущества состоят в следующем: подача декларации один раз в год; возможность выбора объекта налогообложения; освобождение от обязанности предоставлять бухгалтерскую отчетность в налоговый орган; оптимизация налогового бремени, в том числе замена трех налогов одним; повышение конкурентоспособности предпринимателей и организаций за счет возможности установить более низкую цену, так как в нее не включается НДС; возможность применения пониженных ставок для объекта налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее – ЕНВД) регулируется гл. 26.3 НК РФ. Налог рассчитывается по специальной формуле, вне зависимости от реально получаемых доходов. Главным преимуществом ЕНВД считается фиксированный размер платежа, что снижает налоговое бремя; упрощает процесс учета.

Система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции регулируется гл. 26.4 НК РФ и не подразумевает под собой ввод единого налога. Данный специальный режим привлекателен для компаний-инвесторов, заключивших соглашения о разделе продукции.

Патентная система налогообложения (далее – ПСН) находит свое правовое регулирование в гл. 26.5 НК РФ. Преимущества ПСН таковы: предусматривается уплата одного налога за выданный патент, при этом его сумма не зависит от фактических доходов индивидуального предпринимателя (уплате подлежит фиксированная сумма, при этом доход

по истечении налогового периода может быть значительно выше); предусматривается упрощенный порядок ведения учета (только налоговый учет доходов в книге учета доходов индивидуального предпринимателя); ПСН удобна для тех предпринимателей, которые осуществляют деятельность в определенные периоды времени, так как патент может быть выдан по выбору индивидуального предпринимателя на срок от одного до 12 месяцев.

В третьей главе магистерской работы формулируются перспективы правового регулирования отдельных видов специальных налоговых режимов в Российской Федерации.

В целях совершенствования системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей представляется целесообразным ввести в ст. 346.6 НК РФ положение об установлении налогового вычета, включающего сумму средств, затраченных на инвестирование при переоборудовании производства сельскохозяйственной продукции.

Пути развития ЕСХН возможны посредством корректировки ст. 346.8 НК РФ путем введения прогрессивной шкалы налогообложения по этому налогу, в рамках которой ставка будет изменяться в зависимости от полученного дохода от реализации продукции сельскохозяйственными товаропроизводителями с сохранением права субъектов Федерации устанавливать собственные налоговые ставки

Упрощенная системы налогообложения может быть оптимизирована путем исключения из п. 6 ст. 346.18 НК РФ обязанности уплаты минимального налога, взимаемого при отсутствии прибыли и наличии убытков; а также внесения в ст. 346.16 НК РФ положения о том, что для целей взимания страховых взносов следует рассчитывать страховые взносы исходя фактической прибыли, а не из всего полученного дохода.

В части правового регулирования патентной системы налогообложения целесообразно в п. 2 ст. 346.51 НК РФ указать: если патент выдан на срок до

12 месяцев, уплата налога в полном размере производится в срок не позднее срока окончания действия патента.

Перспективы правового регулирования нового специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» могут быть выражены в необходимости установления льгот для особых категорий граждан, а именно: инвалидов, пенсионеров, многодетных граждан.

**В заключении** подводятся итоги проведенного исследования, формулируются выводы и предложения по совершенствованию законодательства о специальных налоговых режимах.

**Основные положения исследования отражены в следующих публикациях автора:**

1) Нурумбетова Ж.Б. Проблемы правового регулирования специальных налоговых режимов в Российской Федерации // Актуальные проблемы правового, социального и политического развития России: материалы X Международной научно-практической конференции студентов, магистрантов, аспирантов (20 апреля 2017 г., Саратов): сборник научных статей / ред кол.: Г. Н. Комкова (отв. ред.) [и др.]. - Саратов: Саратовский источник, 2017. - Вып. 10. - С. 204-206.

2) Нурумбетова Ж.Б. Перспективы развития специальных налоговых режимов в Российской Федерации: правовой аспект // Актуальные проблемы правового, социального и политического развития России: материалы XI Международной научно-практической конференции студентов, магистрантов, аспирантов, соискателей (26 апреля 2018 г., Саратов): сборник научных статей / ред кол.: Г. Н. Комкова (отв. ред.) [и др.]. - Саратов: Саратовский источник, 2018. - С. 172-174.