

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ,
РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН И УКРАИНЫ:
СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ

П. В. Коломиец

Национальный университет государственной налоговой службы Украины

Поступила в редакцию 12 марта 2013 г.

Аннотация: проведен сравнительно-правовой анализ правовых аспектов установления и определения специальных налоговых режимов на примере действующих налоговых законодательств Российской Федерации, Республики Казахстан и Украины. Исследован опыт законодательного закрепления в действующих налоговых кодексах этих государств перечня видов специальных налоговых режимов.

Ключевые слова: налоговый кодекс, специальный налоговый режим, система налогообложения, особый порядок расчетов с бюджетом, налоговый режим.

Abstract: performed comparative legal analysis of the legal aspects of identifying and definitions special tax regimes on the example of the applicable tax laws of the Russian Federation, Kazakhstan and Ukraine. Examined the experiences of these countries in their legislative embodiment of the Tax Code of the list of special tax treatment.

Key words: tax code, special tax regime, taxation, special payment arrangements with the budget, tax regime.

О том, что специальные налоговые режимы являются действенными инструментами налоговой политики стран СНГ, указывает многолетний опыт их применения в Российской Федерации и Республике Казахстан. Подтверждением целесообразности и необходимости введения специальных налоговых режимов в современных экономических реалиях украинского общества стало принятие Налогового кодекса Украины, нормами которого предусмотрено правовое регулирование их установления и применения. Бесспорно, целью введения специальных налоговых режимов в налоговых кодексах каждой из вышеуказанных стран является содействие выполнению важных задач, стоящих перед экономиками этих государств, и среди них приоритетными выступают укрепление и развитие сельскохозяйственного товаропроизводства и предпринимательской деятельности. На реализацию поставленной задачи и было направлено введение в налоговые системы Российской Федерации, Республики Казахстан и Украины специальных налоговых режимов. Но в контексте взаимосвязи с общественно-экономическим положением той или иной страны, с ее внутренней и внешней политикой, специальные налоговые режимы Российской Федерации, Республики Казахстан и Украины достаточно самобытны и даже совершенно разные, поскольку для их создания в каждой стране применяли свои, отдельные, специфические и различные технологии.

Проведенный анализ научных исследований и научных публикаций, касающихся специальных налоговых режимов в Российской Федерации, Республике Казахстан и Украине, свидетельствует о том, что несмотря на законодательное закрепление специальных налоговых режимов в этих странах, темой исследований современных ученых остаются вопросы совершенствования и рационализации действующих специальных налоговых режимов с целью их практического применения налогоплательщиками¹.

В рамках этой статьи проведем сравнительно-правовой анализ особенностей правового регулирования специальных налоговых режимов в Российской Федерации и Республике Казахстан, поскольку они имеют больший, чем Украина, опыт установления и применения специальных налоговых режимов, раньше Украины выработали свои модели и технологии внедрения этих режимов. Проведенное исследование позволит сравнить действующие налоговые кодексы и практику этих стран в сфере внедрения специальных налоговых режимов с двухлетней практикой установления и применения специальных налоговых режимов в Украине.

Первым этапом сравнительного анализа правового регулирования специальных налоговых режимов будет проведение исследования правовых аспектов их установления и определения на примере налоговых законодательств Российской Федерации, Республики Казахстан и Украины. Сначала рассмотрим правовые аспекты установления и определения специальных налоговых режимов в Российской Федерации. Относительно правовых аспектов установления специальных налоговых режимов отметим следующее. Во-первых, специальные налоговые режимы, как это предусмотрено в нормах п. 7 ст. 12 Налогового кодекса РФ, устанавливаются настоящим Кодексом именно как специальные режимы, которые в своем составе могут предусматривать федеральные налоги. Во-вторых, п. 1 ст. 18 Налогового кодекса РФ также регламентировано, что

¹ См., например: *Андрієвський К. В.* Спеціальні податкові режими / Нац. ун-т «Юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого». Харків, 2011. 160 с. ; *Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М.* Податкове право : навч. посіб. Київ, 2012. 312 с. ; *Барулин С. В.* Теория и история налогообложения : учеб. пособие. М., 2006. 319 с. ; *Белевцева В. В.* Податковий режим як складова забезпечення державної безпеки // *Фінансове право.* № 1 (15). 2011. С. 6–9 ; *Воронова Л. К., Кучерявенко М. П., Пришва Н. Ю.* Фінансове право України : навч. посібник, 2-ге вид., стер. Київ, 2010. 395 с. ; *Дема Д. І., Шевчук І. В.* Спрощена система оподаткування: реалії та перспективи в Україні // *Облік і фінанси АПК : міжнародний науково-виробничий журнал.* 2011. № 1. С. 146–149 ; *Жидяк О. Р.* Теоретико-організаційні основи визначення спеціальних податкових режимів // *Науковий вісник НЛТУ України.* 2011. Вип. 21.14. С. 213–216 ; *Косолапов А. И.* Специальные налоговые режимы : учеб. пособие. М., 2008. 212 с. ; *Кучерявенко М. П.* Фінансове право : навчальний посібник для студентів вузів. Харків, 2010. 288 с. ; *Музиченко О. В.* Сутність спеціальних податкових режимів та особливості їх застосування в податкових системах країн СНД // *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка».* 2010. № 6 ; *Столяров В. Ф., Музиченко О. В.* Спеціальні податкові режими : міжнародний досвід впровадження механізму спрощення процедури оподаткування // *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка».* 2010. № 8.

специальные налоговые режимы устанавливаются настоящим Кодексом и применяются в случаях и порядке, предусмотренных настоящим Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах. Относительно правовых аспектов определения специальных налоговых режимов в Налоговом кодексе РФ, следует отметить, что их исчерпывающий перечень предусмотрен нормами п. 2 ст. 18 Кодекса. Кроме того, в п. 7 ст. 12 Налогового кодекса РФ также указано, что установленные настоящим Кодексом специальные налоговые режимы определены именно как системы налогообложения, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 настоящего Кодекса. То есть в Налоговом кодексе РФ установлено пять видов специальных налоговых режимов, которые определены именно как системы налогообложения.

Далее рассмотрим правовые аспекты установления и определения специальных налоговых режимов в Республике Казахстан. Относительно правовых аспектов установления специальных налоговых режимов отметим следующее. Во-первых, специальные налоговые режимы, как это регламентировано в нормах п. 1 ст. 426 Налогового кодекса Республики Казахстан, устанавливаются в соответствии с положениями раздела 18 Кодекса. Во-вторых, специальные налоговые режимы, как особые порядки расчетов с бюджетом, устанавливаются главами 61–63 раздела 18 Кодекса для отдельных категорий налогоплательщиков. Относительно правовых аспектов определения специальных налоговых режимов в Налоговом кодексе Республики Казахстан следует отметить, что исчерпывающий перечень их видов приведен в п. 1 ст. 426 Кодекса. То есть в Налоговом кодексе Республики Казахстан установлено три вида специальных налоговых режимов, которые определены именно как особые порядки расчетов с бюджетом.

Вторым этапом сравнительного анализа правового регулирования специальных налоговых режимов будет проведение исследования опыта законодательного закрепления понятия «специальный налоговый режим» в налоговых кодексах вышеназванных государств, которые мы рассмотрим в хронологическом порядке в соответствии с датами вступления в силу.

По результатам проведенного исследования обязательно следует указать на то, что впервые определение понятия специального налогового режима было приведено еще в Законе Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», п. 3 ст. 18 которого было предусмотрено, что актами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах может предусматриваться установление специальных налоговых режимов (систем налогообложения), в соответствии с которыми вводится особый порядок исчисления и уплаты налогов, в том числе замена предусмотренной ст. 19–21 настоящего Закона совокупности налогов и сборов одним налогом². То есть еще до вступления в силу Налогового кодекса РФ, в на-

² Ведомости Съезда нар. депутатов Рос. Федерации и Верхов. Совета Рос. Федерации. 1992. № 11. С. 707–717.

логовом законодательстве уже было регламентировано установление специальных режимов именно как систем налогообложения, поскольку установление и введение в действие этих специальных налоговых режимов не относилось к установлению и введению в действие новых налогов и сборов. Но при этом, во-первых, вводился особый порядок исчисления и уплаты налогов, а во-вторых, предусматривалась замена совокупности налогов и сборов одним налогом.

Однако, в отличие от норм вышеуказанного Закона Российской Федерации, как показывает проведенное исследование структуры действующего Налогового кодекса РФ (с учетом изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 25 июня 2012 г. № 94-ФЗ (с изм. и доп.) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»³), определение понятия специального налогового режима в этом Кодексе приведено несколько иным образом, а именно путем установления исчерпывающего перечня специальных налоговых режимов. В частности, п. 2 ст. 18 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что к специальным налоговым режимам относятся: 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог); 2) упрощенная система налогообложения; 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции; 5) патентная система налогообложения⁴.

Таким образом, отсутствие в Налоговом кодексе РФ, определения понятия «специальный налоговый режим» через его существенные признаки, и наоборот, наличие в Кодексе исчерпывающего перечня специальных налоговых режимов именно как систем налогообложения свидетельствуют о том, что понятие «специальный налоговый режим» в действующем налоговом законодательстве Российской Федерации объединяет в своей структуре два вида режимов: специальный режим как систему налогообложения и налоговый режим как часть системы налогообложения. Подтверждением этих выводов выступают нормы п. 7 ст. 12 Налогового кодекса РФ, где указано, что этим Кодексом устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 настоящего Кодекса, определяются порядок установления таких налогов, а также порядок введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов.

Следовательно, действующим Налоговым кодексом РФ установлено пять видов специальных режимов как систем налогообложения, в составе которых предусмотрено четыре налоговых режима в качестве федеральных налогов, а именно: единый сельскохозяйственный налог; единый налог на вмененный доход; налог, уплачиваемый в связи с применением

³ URL: <http://base.garant.ru/70192790/#12> (дата обращения: 11.12.2012).

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации. URL: http://www.nalog.ru/mnstrus/nal-zak/n_zakonod_act/ (дата обращения: 11.12.2012).

упрощенной системы налогообложения, и налог, уплачиваемый в связи с применением патентной системы налогообложения. Эти налоги не включены в перечень федеральных налогов, определенных ст. 13 Кодекса. Порядок установления этих налогов как налоговых режимов, а также порядок применения специальных режимов как систем налогообложения предусматриваются нормами раздела VIII.1 «Специальные налоговые режимы» Налогового кодекса РФ, в соответствующих главах: 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)», 26.2 «Упрощенная система налогообложения», 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» и 26.5 «Патентная система налогообложения». Порядок введения в действие и применения пятого специального режима как системы налогообложения предусмотрен в этом же разделе VIII.1 «Специальные налоговые режимы» Налогового кодекса Российской Федерации в главе 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции».

Проанализировав законодательное закрепление понятия «специальный налоговый режим» по законодательству Российской Федерации, исследуем формирование правового понятия «специальный налоговый режим» и введение в действие отдельных его видов в Республике Казахстан⁵, где по хронологии событий действующий в настоящее время Налоговый кодекс был принят 10 декабря 2008 г. В частности, заслуживает внимания предусмотрительность авторов Налогового кодекса Республики Казахстан относительно определения понятия «специальный налоговый режим». Во-первых, общее определение этого понятия приведено в ст. 12 Налогового кодекса Республики Казахстан, пп. 2 п. 1 которой предусмотрено, что специальный налоговый режим – это особый порядок расчетов с бюджетом, устанавливаемый для отдельных категорий налогоплательщиков и предусматривающий применение упрощенного порядка исчисления и уплаты отдельных видов налогов и платы за пользование земельными участками, а также представления налоговой отчетности по ним. Во-вторых, в ст. 426 разд. 18 Налогового кодекса Республики Казахстан определение этого понятия приведено путем установления исчерпывающего перечня видов специальных налоговых режимов, применяемых в налоговом законодательстве Республики Казахстан. Согласно положениям п. 1 ст. 426 Налогового кодекса Республики Казахстан (с учетом положений Закона Республики Казахстан «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс)»⁶), специальные налоговые режимы подразделяются на следующие виды: 1) специальный налоговый режим для субъектов малого бизнеса, включающий в себя: специальный налоговый режим на основе патента и специальный налоговый режим на основе упрощенной деклара-

⁵ Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)». URL: <http://www.salyk.rz.ru/taxcode/pages/default.aspx> (дата обращения: 11.12.2012).

⁶ Закон Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. № 100-IV.

ции; 2) специальный налоговый режим для крестьянских или фермерских хозяйств; 3) специальный налоговый режим для юридических лиц – производителей сельскохозяйственной продукции, продукции аквакультуры (рыбоводства) и сельских потребительских кооперативов. В-третьих, конкретизированное, т.е. более детальное определение понятия специального налогового режима для каждого из отдельных видов специальных налоговых режимов, указанных в ст. 426 Налогового кодекса Республики Казахстан, приводится в каждой из глав (гл. 61–63) разд. 18 Кодекса, в которых установлено правовое регулирование этих отдельных видов специальных налоговых режимов именно как специальных режимов, предусматривающих особые порядки расчетов с бюджетом. В частности, в ст. 427 гл. 61 разд. 18 Налогового кодекса Республики Казахстан приводится определение понятия специального налогового режима для субъектов малого бизнеса; детализированное определение понятия специального налогового режима для крестьянских или фермерских хозяйств указано в п. 2 ст. 439 гл. 62 Налогового кодекса Республики Казахстан; правовое регулирование специального налогового режима для юридических лиц – производителей сельскохозяйственной продукции, регламентировано гл. 63 Налогового кодекса Республики Казахстан. Таким образом, опираясь на вышеизложенное, следует отметить, что в отличие от норм Налогового кодекса РФ, в котором не приведено определение понятия «специальный налоговый режим» через его существенные признаки, но приведен исчерпывающий перечень его видов как систем налогообложения, в Налоговом кодексе Республики Казахстан дефиниция «специальный налоговый режим» отражает его существенные признаки, присущие всем видам специальных налоговых режимов в этой стране, именно как специальных режимов, которые заключаются в особом порядке исчисления и уплаты налогов отдельными категориями налогоплательщиков.

Итак, исследовав опыт законодательного закрепления понятия «специальный налоговый режим», правовых аспектов его установления и определения в действующих налоговых кодексах Российской Федерации и Республики Казахстан, целесообразным будет сравнить этот опыт с особенностями определения понятия «специальный налоговый режим» и правовых аспектов его установления и определения, которые закреплены в действующем Налоговом кодексе Украины⁷. Во-первых, относительно законодательного закрепления понятия специального налогового режима следует отметить, что в отличие от российского способа определения понятия специального налогового режима путем установления исчерпывающего перечня его видов как систем налогообложения и в отличие от опыта Республики Казахстан, где определение понятия специального налогового режима приводится как особый порядок расчетов с бюджетом, в Украине специальный налоговый режим – это именно налоговый режим – особый порядок налогообложения отдельных категорий хозяйствующих субъектов (ст. 11 Налогового кодекса

⁷ Налоговый кодекс Украины. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата обращения: 11.12.2012).

Украины). Правовое регулирование отношений, складывающихся в сфере взимания специальных налоговых режимов, установлено в разд. XIV Кодекса, которым определен их перечень: 1) упрощенная система налогообложения, учета и отчетности; 2) фиксированный сельскохозяйственный налог; 3) сбор в виде целевой надбавки к действующему тарифу на электрическую и тепловую энергию, кроме электроэнергии, произведенной квалифицированными когенерационными установками; 4) сбор в виде целевой надбавки к действующему тарифу на природный газ для потребителей всех форм собственности.

Как видно из приведенных определений понятий специальных налоговых режимов в налоговых кодексах Российской Федерации, Республики Казахстан и Украины, каждое из этих понятий конкретизировано для налоговой системы страны, которой оно принадлежит. То есть, если российский Налоговый кодекс предоставляет исчерпывающий перечень видов специальных налоговых режимов, то в определении понятия специального налогового режима в Налоговом кодексе Республики Казахстан делается акцент на упрощенном порядке исчисления и уплаты отдельных видов налогов, а также представления налоговой отчетности по ним для отдельных категорий налогоплательщиков. Украинский же вариант определения понятия специального налогового режима подчеркивает, что он является особым порядком налогообложения, но для отдельных категорий хозяйствующих субъектов. Далее относительно особенностей правовых аспектов установления и определения специальных налоговых режимов в Российской Федерации, Республике Казахстан и Украине необходимо указать следующее. В соответствии с положениями п. 11.1 ст. 11 Налогового кодекса Украины специальные налоговые режимы в Украине установлены именно как налоговые режимы с обязательным учетом общих принципов установления налогов и сборов, предусмотренных нормами ст. 7 Налогового кодекса Украины. То есть при установлении специальных режимов именно как налоговых режимов были определены все восемь элементов, обязательные при установлении налога. Кроме того, специальные налоговые режимы в Украине, согласно требованиям п. 11.4 ст. 11 Налогового кодекса, определены как налоговые режимы в перечне общегосударственных и местных налогов и сборов. Например, фиксированный сельскохозяйственный налог пп. 9.1.14 п. 9.1 ст. 9 Налогового кодекса Украины, как налоговый режим, определен в перечне общегосударственных налогов и сборов. Единый налог, как налоговый режим, пп. 10.1.2 п. 10.1 ст. 10 Налогового кодекса Украины определен в перечне местных налогов. Таким образом, единый налог и фиксированный сельскохозяйственный налог, как налоговые режимы, в соответствии с требованиями п. 11.4 ст. 11 Налогового кодекса Украины, признаны специальными налоговыми режимами. То есть в отличие от опыта внедрения специальных налоговых режимов в Российской Федерации и Республике Казахстан, украинская модель специального налогового режима установлена и определена в Налоговом кодексе

Украины именно как налоговый режим в форме единого налога и фиксированного сельскохозяйственного налога, установленных в соответствии с общими принципами установления налогов и сборов, предусмотренных ст. 7 Налогового кодекса Украины и определенных в перечне общегосударственных и местных налогов и сборов. Российская модель «специального налогового режима», в отличие от украинской, установлена в действующем Налоговом кодексе РФ именно в виде системы налогообложения (а не налогового режима), которая в своем составе может предусматривать установление только федерального налога, но который не указывается в перечне федеральных налогов и сборов, предусмотренных ст. 13 Налогового кодекса РФ. Порядок установления этих налогов осуществляется в соответствии с требованиями ст. 17 Налогового кодекса РФ, предусматривающей общие условия установления налогов и сборов, а именно их обязательных элементов налогообложения. В отличие от украинской модели установления специальных налоговых режимов, как налоговых режимов, и русского варианта установления специальных налоговых режимов, как системы налогообложения, Налоговым кодексом Республики Казахстан установлено три вида специальных режимов, но именно как особых порядков расчетов с бюджетом, в составе которых предусмотрен только один налоговый режим в форме единого земельного налога. То есть в отличие от российской модели построения специальных налоговых режимов, которой не предусмотрено включение налогов, созданных в составе специальных режимов, в перечень федеральных налогов, и в отличие от украинского варианта, которым установлены и применяются специальные налоговые режимы именно как налоговые режимы, Налоговый кодекс Республики Казахстан нормами п. 1 ст. 55 закрепляет единый земельный налог как налоговый режим в перечне налогов, действующих на территории Республики Казахстан.

Проведенный сравнительно-правовой анализ правовых аспектов установления и определения специальных налоговых режимов на примере действующих налоговых законодательств Российской Федерации, Республики Казахстан и Украины свидетельствует о том, что специальные налоговые режимы уникальны и своеобразны, поскольку принадлежат разным национальным налоговым системам. В то же время специальные налоговые режимы этих государств имеют много общего, поскольку первоисточником для их формирования была и есть общая теория права, положения которой выступают фундаментом общих налогово-правовых режимов, существующих в этих странах, специфическими модификациями которых выступают специальные налоговые режимы.