

Налогово-правовой режим территорий с особым статусом: понятие и признаки

Tax and legal regime of territories with special status: concept and characteristics

Быков Р.А.

Аспирант кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой, ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», г. Саратов

e-mail: romanbykow@yandex.ru

Bykov R.A.

Postgraduate Student of Department of Financial, Banking and Customs Law named after Professor Nina Ivanovna Khimicheva, Saratov State Law Academy, Saratov

e-mail: romanbykow@yandex.ru

Аннотация

Статья посвящена исследованию понятия и признаков налогово-правового режима территорий с особым статусом. В рамках данной статьи проведены анализ и сравнение различных подходов, имеющих в области общей теории права и науке налогового права, к пониманию категории «правовой режим» и использованию ее в сфере налогообложения. На основе осмысления указанных подходов и законодательства, регулирующего функционирование территорий с особым статусом и закрепляющего особый правовой режим осуществления отдельных видов значимой для выполнения целей национального развития деятельности, выявлены характерные черты налогово-правового режима обозначенных территорий как разновидности подотраслевого режима, производного от общего налогово-правового режима. Совокупность выявленных признаков позволила сформулировать авторское видение понятия налогово-правового режима территорий с особым статусом.

Ключевые слова: налогово-правовой режим, территории с особым статусом, признаки налогово-правового режима территорий с особым статусом, налоговый режим, правовой режим.

Abstract

This article examines the concept and characteristics of the tax and legal regime of territories with special status. This article analyzes and compares various studies, both general legal and theoretically sectoral (tax and legal), on the definition of the concept of legal regime and tax regime through the lens of legislation and legal theoretical concepts. In turn, based on scientific research on these characteristics, using the lens of general legal theory and sectoral (tax and legal) theoretical developments, the characteristics of the tax and legal regime of territories with special status were identified, characterizing their specific features for this regime. Using the derived characteristics of the tax and legal regime of territories with special status, the author's interpretation of the concept of the tax and legal regime of territories with special status was developed.

Keywords: tax and legal regime, territories with special status, characteristics of the tax and legal regime of territories with special status, tax regime, legal regime.

Территории с особым статусом (далее – ТОС), к которым следует отнести особые экономические зоны [21], территории опережающего развития [23], специальные административные районы [24], федеральную территорию «Сириус» [25], территорию инновационного центра «Сколково» [22] и другие территории, являются важным проявлением реализации государственной политики Российской Федерации. Однако в научной среде до сих пор отсутствуют исследования о понятии и признаках налогово-правового режима ТОС. В основном различные авторы раскрывают указанный режим через налоговое законодательство отдельных территорий [12, с. 84-101; 7, с. 41-58; 17, с. 147-151]. Для выявления обозначенных признаков и определения указанного понятия необходимо обратиться к общеправовым и отраслевым научным исследованиям, так как налогово-правовой режим является одновременно видом налогового и правового режима.

В налоговом праве термин «режим» довольно часто употребляют в различных формулировках, что, в свою очередь, свидетельствует о востребованности данной правовой категории в указанной подотрасли финансового права. Так, в Налоговом кодексе РФ (далее – НК РФ) можно встретить следующие словосочетания: «специальный налоговый режим» (ст. 18, п. 5 ст. 145 и др.), «общий режим налогообложения» (п. 1 ст. 145), «льготный налоговый режим» (абз. 11 п. 1 ст. 251), «особый режим налогообложения» (п. 2 ст. 312), «иные режимы налогообложения» (п. 1 ст. 346.1). В науке налогового права данный термин также имеет свое использование: «правовой режим неналоговых платежей» [8, с. 71], «преференциальный налоговый режим» [5, с. 162], «особый режим осуществления предпринимательской деятельности» [6, с. 75], «благоприятный режим налогообложения» [18, с. 127], «фискальный режим» [13, с. 6]. Довольно многообразное, неупорядоченное и неоднозначное использование понятия «режим» в налоговом законодательстве и науке вызывает у некоторых ученых опасения [12, с. 3]. Однако существует и другая позиция, согласно которой такая нерегламентированная трактовка «режима» в налоговом праве позволяет достичь некой свободы в исследованиях [27, с. 70]. При этом понятие «налоговый режим», как обобщающее любые формы применения термина «режим» в науке налогового права, является наиболее устойчивым и признанным многими учеными-юристами [14, с. 197; 26, с. 317; 20, с. 102]. В то же время представляется целесообразным в рамках настоящего исследования в качестве синонима налогового режима использовать понятие налогово-правового режима, поскольку налоговые отношения не могут существовать вне механизма правового регулирования и устанавливаемых в рамках него комплекса правовых средств.

В юридической науке предпринимались различные попытки определить понятие налогового режима как разновидности правового режима. Так, некоторые авторы сходятся во мнении, что оно обязательно должно состоять из таких частей, как «порядок правового регулирования налоговых правоотношений», «определенное сочетание юридических (правовых) средств», «создание определенной степени благоприятности» [12, с. 6; 11, с. 104; 14, с. 167]. Однако помимо сходной части понятия каждый из учёных выделяет свои дополнительные характеристики. Так, одни ученые-юристы выделяют в качестве части понятия цель установления режима: «удовлетворение интересов публичного образования в налоговых поступлениях в бюджет и интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) в соразмерном налоговом бремени» [12, с. 6]; «для удовлетворения интересов субъектов налогового права» [11, с. 104]. Другие включают в понятие предмет и методы правового регулирования: «обусловленный предметом и методом налогового права» [12, с. 6]. Некоторые авторы конкретизируют правовые средства: «особое сочетание в налоговом праве взаимодействующих между собой дозволений, запретов и позитивных обязываний, создающих особую направленность налогово-правового регулирования» [14, с. 167]. Если проанализировать их подходы к пониманию налогового режима, то можно увидеть признаки общеправового подхода С.С. Алексеева к пониманию юридического режима [1, с. 207]. Постулат указанного теоретика права о том, что «каждой отрасли права соответствует особый юридический режим» [1, с. 207], нашел широкое отражение в работах отечественных ученых-

правоведов, так как данное универсальное свойство концепции довольно хорошо описывало многие правовые явления в теории налогового права.

В дальнейшем некоторые ученые стали формировать совершенно новый подход к пониманию категории «налоговый режим», основанный на специфике именно налогового права. Так, в соответствии с данным подходом под налоговым режимом понимается: 1) «система потенциальных правовых последствий, единственной общей целью установления которых является привлечение членов общества к бремени уплаты налогов и сборов и с помощью которых своеобразным образом задаются границы законного вмешательства в сферу личной свободы субъекта права, обусловленного необходимостью пополнения бюджета» [9, с. 8]; 2) разновидность финансово-правового режима, которая «характеризуется определенной производностью как от финансово-правового режима, так и от исходных начал социального регулирования в целом, гарантируя налогообложение через систему налогово-правовых норм с момента возникновения обязанности по постановке на учет, уплате, предоставлению отчетности до момента исполнения налоговой обязанности и устанавливая определенный порядок поведения участников налоговых отношений...» [2, с. 332]. Таким образом, авторы данных определений делают упор сугубо на специфику налогового права, выделяя процедуры, порядок и особенности правового регулирования, присущие налоговому законодательству.

Как представляется, для определения понятия налогово-правового режима ТОС необходимо использовать комплексный подход, который сочетал бы в себе общеправовую и налогово-правовую концепции. Рассмотрение исследуемого режима именно в таком направлении дает наиболее полное его понимание, так как в основе построения налогового режима первоначально лежала общая отраслевая концепция и именно на ее фундаменте ученые стали выстраивать в дальнейшем специфику налогового режима, что было показано в вышеприведенных определениях данного понятия с точки зрения особенностей налогово-правового регулирования. Следует также отметить, что понимание сущности любого правового режима вытекает из его признаков [4, с. 281]. Именно поэтому необходимо проанализировать признаки правового режима, выделяемые учеными в соответствии с общеправовым и подотраслевым подходами, для формулирования определения налогово-правового режима ТОС.

В юридической науке существует ряд работ, связанных с определением признаков правового режима. Так, если обобщить различные научные позиции, то можно выделить следующие общие признаки любого правового режима: «устанавливается законодательством и обеспечивается государством»; «имеет свою специфическую отраслевую цель»; «создает конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности»; «обладает определенными юридическими средствами»; «создается для удовлетворения интересов отдельных субъектов права»; «устанавливает и гарантирует определенный порядок поведения участников налоговых правоотношений» [3, с. 58-67; 15, с. 18; 19, с. 36-37; 12, с. 28-29; 2, с. 313-329; 14, с. 167].

При исследовании признаков налогово-правового режима как разновидности подотраслевых правовых режимов можно выделить следующие его характерные черты: «гарантируется обеспечением процедурными нормами материальных предписаний, устанавливает и гарантирует определенный порядок поведения участников налоговых правоотношений» [2, с. 329]; «основывается на императивном методе регулирования с преобладанием позитивного обязывания» [28, с. 32; 14, с. 167]; «наступление налоговых последствий, связанных с ограничениями» [9, с. 37]; «налоговый режим установлен законодательством Российской Федерации о налогах и сборах» [12, с. 28-29]; «имеет целью регламентировать налоговые отношения» [14, с. 167], а также «привлечь членов общества к участию в покрытии государственных (муниципальных) расходов путем передачи части принадлежащего им имущества на нужды государства (муниципальных образований)» [10, с. 46]; «в основе целевой определенности налогово-правовых режимов лежит обеспечение

своевременного и полного поступления денежных средств от уплаты налога в соответствующие бюджеты наиболее эффективным способом» [2, с. 313].

Анализ вышеуказанных признаков правового режима как родового понятия и налогово-правового режима как разновидности подотраслевых правовых режимов с учетом специфики налогово-правового регулирования на территориях с особым статусом позволяет установить, что налогово-правовой режим ТОС как вид налогово-правового режима и одновременно составляющая особого правового режима ТОС будет обладать схожими свойствами, но с определенными отличиями:

1) устанавливается законодательством РФ о налогах и сборах с учетом специфики той или иной территории с особым статусом, определяемой законом, который закрепляет ее правовой статус, в том числе особый правовой режим осуществления на ней отдельных видов деятельности. Например, в соответствии с п. 5.1 ст. 3 Федерального закона от 29 декабря 2014 г. № 473-ФЗ «О территориях опережающего развития в Российской Федерации» [23] соглашениями о создании территории опережающего развития могут устанавливаться условия предоставления ее резидентам налоговых льгот по уплате налогов на имущество организаций, земельного налога, в том числе сроки предоставления этих льгот;

2) характеризуется императивным методом правового регулирования с особым сочетанием позитивных обязываний и дозволений в рамках предоставления различных налоговых стимулов (преференций). В частности, в ст. 145.1 НК РФ, посвященной освобождению, в том числе участников проекта инновационного центра «Сколково», от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС, содержится целый набор различных правовых средств – способов правового регулирования (дозволений, обязываний, ограничений, запретов), необходимых для использования права на такое освобождение;

3) обеспечивает процедурными нормами материальные предписания. Например, ст. 246.1 НК РФ регламентируется порядок получения, реализации и прекращения права участника проекта инновационного центра «Сколково» на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на прибыль организаций;

4) регулирует определенный порядок поведения участников налоговых отношений, круг которых в ряде случаев ограничен участниками (резидентами) территорий с особым статусом (п. 1 ст. 46 Федерального закона от 22 декабря 2020 г. № 437-ФЗ «О федеральной территории «Сириус» [25]; ст. 9 Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации: ФЗ № 116-ФЗ» [21]);

5) в связи с ограничениями режима наступают негативные налоговые последствия, одним из которых по сравнению с общим налогово-правовым режимом может выступать лишение статуса резидента (участника) ТОС как участника налоговых отношений в рамках особого налогового режима (п. 9 ст. 5 Федерального закона от 03 августа 2018 г. № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края» [24]; п. 4, 5 ст. 10 Федерального закона от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково» [21]);

6) цели налогово-правового режима ТОС, производного от общего налогово-правового режима, обусловлены как основной целью последнего в получении денежных средств от уплаты налогов в соответствующие бюджеты РФ, так и целями функционирования территории с особым статусом, которые предполагают создание условий наибольшего благоприятствования для налогоплательщиков – участников (резидентов) таких территорий в виде снижения их налогового бремени для эффективного и быстрого развития экономического, научного, социального, промышленно-оборонного потенциала страны.

Исходя из обозначенных признаков налогово-правового режима ТОС, представляется возможным сформулировать следующее его определение. Налогово-правовой режим территорий с особым статусом – это установленный законодательством РФ о налогах и сборах с учетом специфики законодательного регулирования функционирования территорий с особым статусом вид налогово-правового режима, определяющий на основе особого сочетания дозволений, позитивных обязываний и иных правовых средств порядок поведения

ограниченного круга субъектов налоговых отношений – участников (резидентов) таких территорий в целях создания условий наибольшего благоприятствования для стимулирования ускоренного социально-экономического, научно-технического и иного развития определённой территории Российской Федерации.

Литература

1. Алексеев С.С. Проблемы теории государства и права: учебник. М.: Юридическая литература, 1987. 446 с.
2. Андриевский К.В. Финансово-правовые режимы: дис. док-ра юрид. наук. М, 2022. 503 с.
3. Беляева Г.С. Правовой режим: общетеоретическое исследование: диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук. / Г.С. Беляева // Курск, 2013. С. 407.
4. Беляева Г.С. Правовой режим: понятие и признаки // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: Юридические науки. 2021. Т. 25. № 1. С. 281-293.
5. Гончаренко Л.И. Конструктив преференциальных налоговых режимов как детерминанта привлечения инвестиций в инновационное развитие России // Экономика. Налоги. Право. 2024. № 17(3). С. 156-166.
6. Горячих М.В. Создание и развитие свободной экономической зоны в Республике Крым: анализ и мониторинг деятельности // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. 2017. Т. 10, № 4. С. 72-81.
7. Громов В.В. Оценка комплементарности льготных налоговых режимов Сахалинской области // Финансовый журнал. 2023. Т. 15. № 3. С. 41-58.
8. Демин А.В. Налоговое право России: учеб. пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 329 с.
9. Жданова В.Ю. Специальные налоговые режимы: место в системе правовых явлений и юридическая конструкция: автореф. дис. канд. юрид. наук. М., 2007. 24 с.
10. Жданова В.Ю. Специальные налоговые режимы: место в системе правовых явлений и юридическая конструкция: дис. канд. юрид. наук. М., 2007. 210 с.
11. Злобин Н.Н. Налог как правовая категория: дис. канд. юрид. наук. М., 2003. 251 с.
12. Иващенко Н.С. Понятие и виды налогового режима: дис. канд. юрид. наук. М., 2007. 189 с.
13. Крохина Ю.А. Налогообложение цифровой валюты: баланс частных и публичных интересов в условиях санкционного режима // Мониторинг правоприменения. 2022. № 3 (44). С. 2-8.
14. Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник для вузов. 2-е изд., перераб. М.: Норма, 2004. 720 с.
15. Матузов Н.И., Малько А.В. Правовые режимы: вопросы теории и практики // Известия высших учебных заведений // Правоведение. 1996. № 1 (212). С. 16-29.
16. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 30 ноября 2024 г.) // Собр. законодательства Рос. Федерации. - 2000. - № 32, ст. 3340; - 2024. - № 33, ст. 4979.
17. Проводина О.А. Особенности льготного режима налогообложения на территориях опережающего социально-экономического развития // Гуманитарные и юридические исследования. 2019. № 2. С. 147-151.
18. Разгильдиева М.Б. Проблемы закрепления права на налоговое планирование // Интерес вчера, сегодня и навсегда...: сборник научных работ. Тверь, 2025. С. 127-131.
19. Родионов О.С. Механизм установления правовых режимов российским законодательством: дис. канд. юрид. наук. Саратов, 2001. 157 с.
20. Фархутдинов Р.Д. Налоговое право: учебное пособие для вузов. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2025. 128 с.
21. Федеральный закон от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» (с изм. и доп. от 15 декабря 2025 г.) // Собрание законодательства РФ. 2005. № 30. Ст. 3127; 2025. № 51. Ст. 8001.

22. Федеральный закон от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково» (с изм. и доп. от 30 ноября 2024 г.) // Собрание законодательства РФ. 2010. № 40. Ст. 4970; 2024. № 49. Ст. 7420.
23. Федеральный закон от 29 декабря 2014 г. № 473-ФЗ «О территориях опережающего развития в Российской Федерации» (с изм. и доп. от 31 июля 2025 г.) // Собрание законодательства РФ. 2015. № 1. Ст. 26; 2025. № 31. Ст. 4639.
24. Федеральный закон от 03 августа 2018 г. № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края» (с изм. и доп. от 04 августа 2023 г.) // Собрание законодательства РФ. 2018. № 32. Ст. 5084; 2023. № 32. Ст. 6184.
25. Федеральный закон от 22 декабря 2020 г. № 437-ФЗ «О федеральной территории «Сириус» (с изм. и доп. от 29 декабря 2025 г.) // Собрание законодательства РФ. 2020. № 52. Ст. 8583; Российская газета. 2026. 12 января. № 1-2.
26. Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Финансовое право. М.: Норма, 2005. 464 с.
27. Шахмаметьев А.А. Категория «режим» в правовом механизме налогообложения // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2009. № 1. С. 63-78.
28. Шахмаметьев А.А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации: дис. канд. юрид. наук. М., 2011. 397 с.