

А.А. Шахмаметьев

*Доцент кафедры
финансового права
факультета права
Государственного
университета —
Высшей школы
экономики, кандидат
юридических наук*

Категория «режим» в правовом механизме налогообложения¹

В современном правовом механизме налогообложения понятие «режим» занимает важное место, выступая многофункциональной категорией. Для более точного уяснения правовой природы базисной категории «режим» представляется логичным дать ее юридическую характеристику, в том числе как института налогового права и законодательства, уяснить место и роль данной категории в правовом механизме налогового регулирования.

Понятие «режим» применительно к сфере налогообложения, или «налоговый режим»² в настоящее время широко используется не только в юридическом понятийном аппарате (в нормативных актах, правовых исследованиях), но и в терминологии иных областей общественной и научной жизни (в международных и политических документах, экономических работах, различных изданиях средств массовой информации). Не углубляясь во все многообразие нюансов и специфических оттенков содержания данного понятия, придаваемых конкретной областью употребления, следует остановиться на его использовании как юридического термина. Необходимо отметить, что и в таком качестве понятие «режим» в регулировании налогообложения может иметь несколько значений. Например, оно часто используется при общем анализе нормативно-правовой базы, определяющей порядок и условия установления и уплаты налогов (исполнения обязанностей по уплате налогов отдельными категориями налогоплательщиков либо налогообложения определенных объектов). В данном случае понятие «налоговый режим» служит для обозначения специальной системы норм и осуществляемых на их основе мероприятий (действий, совокупности методов, приемов), обеспечивающих поступление в доход государства налоговых платежей (их определенных видов), опосредующих государственное воздействие на развитие экономической деятельности. Особое значение содержание рассматриваемого понятия приобретает в случае, когда оно используется для обозначения специальных категорий (институтов) налогового права и законодательства (например, «специальный налоговый режим»).

В общелексическом понимании³ слово «режим» означает установленные (кем-либо или в соответствии с чем-либо) в отношении определенного объекта (времени,

¹ Работа выполнена при информационной поддержке справочной правовой системы «КонсультантПлюс». Если специально не указано иное, в статье использованы электронные версии документов и материалов из указанной системы.

² Далее одновременно с понятием «режим», используемым в контексте рассмотрения вопросов налогообложения, также будет применяться термин «налоговый режим» как более точный и удобный.

³ См., напр.: *Даль В.* Толковый словарь: в 4 т. Т. 3. М., 1994. С. 1670.

обязанностей, общественных отношений) условия образа жизни, порядок (условия) деятельности, существования, работы. С учетом общего смыслового значения понятия «режим»⁴ можно отметить некоторые специфические черты его содержания, в известной мере определяющие сферы использования данного понятия.

Во-первых, предположение о наличии определенной системы. Это находит свое выражение в некой взаимосвязи и взаимозависимости внутренних элементов явления, охватываемого понятием «режим», которые в качестве элементов единого комплекса могут существовать и функционировать только во внутренне согласованном, связанном в единое целое виде.

Во-вторых, целеполагание, позволяющее рассматривать отдельные составные части в общем механизме решения определенной задачи (достижения цели).

В-третьих, детерминированность развития явления внешними факторами, проявляющаяся в том, что условия и порядок такого развития определяются заранее (кем-либо или чем-либо).

В-четвертых, отражение комплексного характера явления и его относительной самостоятельности. Это обуславливается сложной внутренней структурой охватываемого понятием «режим» явления, которое, как правило, включает значительное число различных элементов и их взаимосвязей, проявляет определенную самостоятельность по отношению к однородным явлениям (режимам).

Такая многогранность содержания понятия «режим» позволяет использовать его для обозначения комплексных объектов и явлений общественной жизни (политический, государственный, экономический *режим*), а также в различных специальных сферах деятельности (*режимы* страхования, движения и т.п.). Вполне закономерно, что и в юриспруденции данное понятие находит широкое поле применения как на практике, так и в науке права. Используемое в юридической сфере понятие «режим» обычно определяется как «правовой» или «юридический». Например, в исследованиях отечественных авторов понятие «правовой режим» раскрывается различными способами, но в целом предлагаемые определения в той или иной степени воспроизводят многие общие основополагающие признаки данного явления.

С.С. Алексеев, говоря о правовом режиме, рассматривает его как порядок регулирования, который выражен в комплексе правовых средств, характеризующих особое сочетание взаимодействующих между собой дозволений, запретов, а также позитивных обязываний и создающих особую направленность регулирования⁵. В.Б. Исаков отождествляет правовой режим с социальным режимом определенного объекта, закрепленным правовыми нормами и обеспеченным совокупностью юридических средств. При этом понятие «социальный режим» понимается как относительно устойчивая взаимосвязь социального объекта (явления, процесса, института) с другими социальными объектами, обеспечивающая достижение некоторых целей⁶. Л.А. Морозова понимает правовой режим как результат регулятивного воздействия на общественные отношения системы (определенного набора) юридических средств, присущих конкретной отрасли права и обеспечивающих нормальное функционирование данного комплекса общественных отношений⁷.

⁴ В русском языке слово «режим» считается происходящим от французского «*regime*», указанное смысловое значение которого в целом сохранилось и после русификации (см., напр.: Словарь иностранных слов. М., 1987. С. 423).

⁵ См.: Алексеев С.С. Теория права. М., 1995. С. 243.

⁶ Подробнее см.: Исаков В.Б. Механизм правового регулирования // Проблемы теории государства и права: учебник / под ред. С.С. Алексеева. М., 1987. С. 258.

⁷ См.: Морозова Л.А. Конституционное регулирование в СССР. М., 1985. С. 123.

Н.И. Матузов и А.В. Малько трактуют термин «правовой режим» как особый порядок правового регулирования, выражающийся в определенном сочетании юридических средств и создающий желаемое социальное состояние и конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности для удовлетворения интересов субъектов права⁸. Э.Ф. Шамсумова рассматривает правовой режим более развернуто, считая, что он представляет собой особый порядок законодательного урегулирования деятельности, действий или поведения физических и юридических лиц в различных сферах общественных отношений либо на определенных объектах, включающий в себя установление механизма обеспечения фактической реализации системы стимулов, нормативов, гарантий, запретов, обязываний, ограничений, а также их компетентное исполнение, применение мер принуждения и привлечения виновных к ответственности⁹. О.С. Родионов исходит из понимания правового режима как установленного законодательством особого порядка регулирования, представленного специфическим комплексом правовых средств, который при помощи оптимального сочетания стимулирующих и ограничивающих элементов создает конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности в целях беспрепятственной реализации субъектами права своих интересов¹⁰. Н.С. Иващенко предложил определять термин «правовой режим» как порядок правового регулирования, который представлен специфическим комплексом правовых средств и выступает не столько как результат воздействия на общественные отношения, сколько как условия воздействия на общественные отношения при помощи различных правовых средств, различных сочетаний правовых средств¹¹.

Основываясь на имеющемся опыте анализа понятия «правовой режим» и используя некоторое обобщение, можно предложить его определение: правовой (юридический) режим — это закрепленный в виде системы правовых норм, определяющих особое сочетание и взаимосвязь отдельных правовых средств и методов (юридико-организационных инструментов и мер), порядок регулирования вида деятельности, области общественных отношений, статуса объекта.

В зависимости от сферы исследования и цели применения категория «режим» в юридическом понятийном аппарате наиболее часто используется в трех основных значениях, которые можно условно¹² обозначить как общеправовое, отраслевое и институциональное. В первом значении понятие «режим» («правовой режим») служит для обозначения совокупности правил, относящихся к определенным

⁸ Подробнее см.: Матузов Н.И., Малько А.В. Правовые режимы: Вопросы теории и практики // Правоведение. 1996. № 1. С. 17.

⁹ См.: Шамсумова Э.Ф. Правовые режимы (теоретический аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2001. С. 5.

¹⁰ См.: Родионов О.С. Механизм установления правовых режимов российским законодательством: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001. С. 13.

¹¹ Подробнее см.: Иващенко Н.С. Понятие правового режима в налоговом праве // Электронная версия. Справочная правовая система «КонсультантПлюс».

¹² Такую классификацию значений понятия «режим» предлагается считать условной, поскольку она основывается, главным образом, на эмпирическом опыте изучения правовой практики и в данном случае фактически не обосновывается специально. Более аргументированное и рациональное объяснение такой классификации потребовало бы значительного места и, видимо, заставило бы отойти в сторону от основной темы. Поэтому при рассмотрении общих вопросов применения категории «режим» в праве предлагается ограничиться лишь простым указанием на названные значения как один из возможных способов классификации. Дополнительные доводы в пользу последней предполагается привести при освещении вопросов места данной категории в правовом регулировании налогообложения.

сферам деятельности (общественных отношений) и обычно включающих нормы различных отраслей законодательства (*правовой режим* государства, территории, внешнеторговых операций, иностранных инвестиций). Во втором значении рассматриваемое понятие служит для обозначения совокупности норм, регулирующих отдельные области общественных отношений и часто совпадающих по своему составу с содержанием отдельных отраслей законодательства либо их относительно самостоятельной части (административный, налоговый *режим* и т.д.). Наконец, категория «режим» в третьем из названных значений используется в качестве понятия, охватывающего специальный правовой механизм регулирования, включающий определенный набор, комплекс юридических инструментов и обеспечивающий выполнение одной или нескольких функций, достижение выбранной цели, какого-либо социального состояния (*правовой режим* безопасности, охраны какого-либо объекта, *правовой режим* налогообложения).

Предложенную классификацию значений категории «режим» можно экстраполировать и на сферу правового регулирования налогообложения. Такой подход может вызвать дискуссии, однако он, как представляется, является вполне правомерным и позволяет показать принципиальную возможность и допустимость применения предложенной классификации. Таким образом, в рамках правового регулирования налогообложения понятие «режим» («налоговый режим») будет рассматриваться и как совокупность общих условий и правил функционирования налоговой системы (государства, союза государств, основанного на применении единых — унифицированных, гармонизированных — налоговых правил), и как отраслевой юридический режим, и как специальный институт налогового права и законодательства.

Категория «режим» в правовом регулировании налогообложения остается пока недостаточно изученной и раскрытой в исследованиях отечественных авторов. Тем не менее, она привлекает внимание и, возможно, станет объектом детального научного анализа¹³. Н.С. Иващенко справедливо отмечает, что «одной из отраслей права, в которой наиболее часто употребляется понятие правового режима, является налоговое право. Этой отрасли права используются такие понятия, как «режим налогообложения», «общий режим налогообложения», «специальный налоговый режим», «льготный режим налогообложения», «иные режимы налогообложения». Значения существующего многообразия вышеобозначенных понятий ни авторами, ни законодателями, как правило, не раскрываются»¹⁴. Ю.Л. Смирникова, рассматривая налогово-правовой режим как специфический комплекс правовых средств, характеризующих особое сочетание в налоговом праве взаимодействующих между собой дозволений, запретов и позитивных обязываний, создающих особую направленность налогово-правового регулирования, называет два вида налогово-правовых режимов: общий (первичный) и специальный (вторичный). По мнению автора, в основе первого вида лежат позитивные обязывания (например, обязанность уплатить налог), тогда как режимы второго вида выступают модификацией общего налогово-правового режима и характеризуются наличием особых правил, носящих индивидуально-определенный характер¹⁵.

¹³ См., например: *Иващенко Н.С.* Понятие правового режима в налоговом праве; *Он же.* Структура налогового правового режима // Электронная версия. Справочная правовая система «КонсультантПлюс»; *Смирникова Ю.Л.* Сущность механизма правового регулирования налоговых отношений // *Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина.* М., 2003.

¹⁴ *Иващенко Н.С.* Понятие правового режима в налоговом праве.

¹⁵ См.: *Смирникова Ю.Л.* Указ. соч. С. 164—165.

Прежде чем продолжить анализ категории «режим» в сфере правового регулирования налогообложения, необходимо затронуть теоретический вопрос, связанный с уяснением места налогового права и налогового законодательства в правовой системе, их отраслевой принадлежности. В данном случае целью является не полномасштабное содержательное раскрытие данного вопроса во всей его глубине, а скорее, артикулированное выражение резюмирующей позиции относительно возможных ответов на него. Такой подход обусловлен тем, что детальная разработка указанного вопроса неминуемо далеко выйдет за пределы темы данной статьи и формата ее раскрытия. В то же время невозможно игнорировать необходимость обозначения своей позиции по данному вопросу, поскольку в ее отсутствие возникающая неопределенность закономерно отразится на качестве дальнейшего анализа содержания категориального аппарата, в первую очередь касающегося категории «налоговый режим» как отраслевого правового режима и института налогового права.

Вопрос о содержании налогового права и определении его места в правовой системе может быть также сформулирован как проблема отраслевой принадлежности налогового права и налогового законодательства. Под отраслями права в данном случае понимаются центральные звенья структуры права, охватывающие «основные, качественно особые виды общественных отношений, которые по своему глубинному экономическому, социально-политическому содержанию требуют обособленного, юридически своеобразного регулирования... Отрасли права не просто зоны юридического регулирования, не искусственно скомпонованные совокупности норм, а реально существующие и юридически своеобразные подразделения в самом содержании права»¹⁶.

Налоговое право отличается динамичностью развития и накопления позитивного материала, сложностью своей структуры, многообразием источников. Данные обстоятельства в немалой степени объясняют отсутствие до настоящего времени общепринятого решения по вопросу определения налогового права и его места в системе права. Принимая во внимание многочисленные работы отечественных и зарубежных авторов и отмечая общие методологические подходы, используемые в этих исследованиях, тем не менее следует констатировать, что в настоящее время в отношении ответа на рассматриваемый вопрос существуют различные мнения. Несмотря на многообразие последних, в их основе можно выделить направления взглядов, представляющих налоговое право, во-первых, как институт финансового права, во-вторых, как подотрасль финансового права, в-третьих, как самостоятельную отрасль права. На фоне этих достаточно радикальных мнений нельзя не отметить и в определенной степени компромиссную позицию, согласно которой налоговое право пока остается подотраслью финансового права, но стремится к обособлению и уже имеет некоторые черты самостоятельной отрасли права. Такую позицию выразил и достаточно подробно аргументировал А.В. Демин¹⁷.

Соглашаясь с этой аргументацией, можно предположить, что дополнительный вес доводам в пользу самостоятельности налогового права позволяет дать развитие основных тезисов научных дискуссий отечественных правоведов второй половины XIX в. относительно отраслевой принадлежности финансового права. Без углубления далее в детали данной темы авторская позиция по рассматриваемому вопросу кратко формулируется следующим образом: для целей настоящей работы налоговое право (законодательство) предлагается рассматривать как самостоятельную отрасль права (законодательства).

¹⁶ Алексеев С.С. Указ. соч. С. 105.

¹⁷ См.: Демин А.В. Налоговое право России: учеб. пособие // Электронная версия. Справочная правовая система «КонсультантПлюс».

Необходимо обратить внимание на то, что налоговое право и налоговое законодательство рассматриваются не в качестве противостоящих друг другу категорий. Их частое параллельное упоминание объясняется тем, что «система права» и «система законодательства» рассматриваются в науке как однопорядковые, но не тождественные понятия, выражающие соответственно структуру содержания и формы позитивного права¹⁸. Использование обеих указанных категорий служит для отражения различных аспектов структурной дифференциации и интеграции правовых принципов, норм, положений законодательных и иных юридических актов, входящих в правовую систему налогообложения.

Завершая краткое рассмотрение вопроса отраслевой характеристики налогового права, еще раз стоит отметить, что оно потребовалось для придания ясности и корректности при последующем анализе содержания категории «режим» («налоговый режим») в правовом регулировании налогообложения.

Категория «режим» («налоговый режим») как совокупность общих условий и правил функционирования налоговой системы отражает характерные черты последней и имеет весьма общее правовое содержание, вбирающее материю не только налогового права, но и отдельных элементов других сфер правовой системы (государственного, административного и других отраслей права), а также иных направлений общественного знания. В таком понимании рассматриваемый термин по своей сути входит в ряд аналогичных глобальных категорий, характеризующих государство и его политику (политический, экономический *режим*).

Налоговый режим в рассматриваемом значении часто используется в более узком понимании, ориентированном на юридические аспекты налоговой проблематики, охватывая всю совокупность налоговых правил страны либо их часть, касающуюся какой-либо отдельной области деятельности (государственного регулирования), например, «налоговый режим инвестиций», «налоговый режим внешнеторговых сделок». Такое использование термина «налоговый режим» представляется вполне закономерным, учитывая, с одной стороны, общелексическое содержание и многогранность самого понятия «режим», с другой — важную роль налоговой системы в современном механизме государственного регулирования.

Практическое применение в данном содержательном наполнении понятие «налоговый режим» находит в общем обзоре нормативно-правовой базы, устанавливающей порядок и условия осуществления налогообложения, в справочных изданиях, публикациях средств массовой информации по налоговой тематике. С точки зрения правового анализа конкретных теоретических и практических проблем налогообложения более важными представляются категории режима как отраслевого юридического режима и специального института налогового права (законодательства).

Категория «режим», используемая для обозначения специального отраслевого юридического режима, занимает важное место при исследовании вопросов отраслевой принадлежности налогового права. В данном случае она охватывает налогово-правовой механизм регулирования, включающий специальный набор, комплекс юридических инструментов и обеспечивающий выполнение функций налоговой системы, достижение выбранной цели воздействия на определенную область общественных отношений (экономических, социальных и др.). Налого-

¹⁸ Подробнее см.: *Мицкевич А.В.* Система права и система законодательства: развитие научных представлений и законоотворчества // Проблемы современного гражданского права. М., 2000. С. 20—45. См. также: *Общая теория права: Академический курс: в 2 т. / отв. ред. М.Н. Марченко.* М., 1998; *Поленина С.В.* Взаимодействие системы права и системы законодательства в современной России // Государство и право. 1999. № 9. С. 5—12.

вый режим в этом значении также представляет собой, выступая разновидностью публично-правовых режимов, один из видов специального отраслевого юридического режима. Это утверждение основывается на высказанной ранее позиции относительно отраслевой принадлежности самого налогового права (налогового законодательства).

Налоговый режим в рассматриваемом значении используется для обозначения специального юридического режима, характерного для налогового права как отрасли права, поскольку «ни в чем ином, кроме как в особых режимах регулирования, эта юридическая специфика отдельных структурных подразделений права выражаться не может»¹⁹. При этом «под юридическим режимом понимается особая, целостная система регулятивного воздействия, которая характеризуется специфическими приемами правового регулирования — особым порядком возникновения и формирования содержания прав и обязанностей, их осуществления, спецификой санкций, способов их реализации, а также действием единых принципов, общих положений, распространяющихся на данную совокупность норм»²⁰. В юридическом исследовании понятие «правовой режим» помогает осветить особенности различных отраслей права, рассмотреть действующие в их рамках средства правового регулирования как в целом, так и в отдельности (или по группам).

Характеризуя кратко налоговый режим в качестве специального отраслевого режима, можно отметить, что он:

- базируется на принципах, основных началах, лежащих в основе налогового права (принципы единства системы налогов и сборов, построения налоговой системы, определенности системы налогов и сборов, экономической обоснованности установления налогов и сборов, оптимальности построения системы налогов и сборов, паритета (гармонизации) интересов государства и налогоплательщиков);
- содержательно вбирает в себя совокупность правовых норм, обеспечивающих регулирование налоговых правоотношений и общий порядок налогообложения;
- основывается на императивном методе регулирования (методе властных предписаний), в котором доминируют позитивные обязывания, предопределяющие неравенство субъектов налоговых правоотношений, необходимость следовать установленным предписаниям и максимально ограничивающие возможность данных субъектов по своему усмотрению приобретать права и обязанности;
- включает специальные юридические средства (инструменты) регулирования, определяющие основания возникновения прав и обязанностей, механизмов юридического воздействия, способов защиты прав;
- формализуется в положениях особой отрасли законодательства и кодифицированного акта. Таким законодательным актом о налогах и сборах, устанавливающим основные начала, понятие налога и сбора, систему налогов и сборов, права и обязанности участников налоговых отношений, порядок уплаты налогов и сборов, порядок осуществления налогового контроля, ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, является Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ).

Приведенный перечень содержит лишь основные элементы отраслевого режима налогового права и, безусловно, не является исчерпывающим. Также принимая во внимание отсутствие единого подхода в определении места в правовой системе налогового права и законодательства, предлагаемая характеристика его отраслево-

¹⁹ Алексеев С.С. Указ. соч. С. 105.

²⁰ Там же.

го режима, без сомнения, не может быть признана безукоризненной и бесспорной, но она и не претендует на это.

Категория «режим» в настоящее время широко используется для обозначения элементов, составных частей внутриотраслевой структуры налогового права и законодательства. Выделить данную категорию в таком значении в правовой системе налогообложения позволяют и метод формально-догматического изучения позитивного материала, и метод спекулятивного анализа теории и практики правового регулирования налогов. Не умаляя значения какого-либо из этих методов, нельзя не признать, что последний предоставляет более широкие возможности для научного осмысления содержания данной категории и ее места в правовом регулировании налогообложения.

Действующая в настоящее время в Российской Федерации правовая система регулирования налогообложения, включая в свой понятийный аппарат термин «режим», не дает его формального определения. Возможно, это объясняется признанием нецелесообразности нормативно-правовой фиксации содержания данной категории, с одной стороны, ввиду сложности нахождения универсальной формулировки, а с другой — в целях возможности ее более свободного применения. Тем не менее отсутствие четко выраженной позиции законодателя затрудняет эффективное использование догматического метода для анализа изучаемой категории и построения аргументации путем прямого апеллирования к положениям правовых актов. Критические замечания в отношении последних будут высказаны далее при рассмотрении видового состава налоговых режимов.

Н.С. Иващенко, рассматривая правовой режим в налоговом праве с позиции внутриотраслевого подхода и учитывая использование законодателем таких понятий, как «общий режим налогообложения», «специальный налоговый режим», «льготный режим налогообложения», «иные налоговые режимы», предложил следующее его определение: «Особый порядок правового регулирования налоговых отношений, выражающийся в определенном сочетании правовых средств, создающий специальные условия для обеспечения нормального функционирования налоговых отношений в целях удовлетворения интересов государства в налоговых поступлениях в бюджет и интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) в соразмерном налоговом бремени и закрепленный в нормативных правовых актах о налогах и сборах»²¹. Данное определение, как представляется, имеет общий характер. С учетом этого замечания и принципиального согласия с отмеченными в нем основными чертами рассматриваемого явления представляется возможным рассмотреть последнее в ином, более узком, значении. В таком узком значении налоговый режим может быть представлен как специальный институт налогового права и законодательства, т.е. совокупность юридических положений, которые взаимосвязаны вследствие общности признаков регулируемого ими вида (типа) общественных отношений и определяют правовой статус различных групп налогоплательщиков, условия налогообложения отдельных объектов (их категорий), порядок определения элементов налогообложения и уплаты налогов, их взимания в определенных ситуациях.

Налоговый режим, рассматриваемый в узком значении в качестве института налогового права и законодательства, выступает специальным комплексным юридическим явлением. Характеризуя его посредством указанных определений, необходимо хотя бы кратко остановиться на раскрытии их содержания в данном контексте.

²¹ Иващенко Н.С. Понятие правового режима в налоговом праве.

Специальный характер данного института выражается в том, что он конкретизируется, находит свое содержание применительно к определенным областям правового механизма налогообложения, видам общественных отношений, связанных общим объектом регулирования, например, режим налогообложения доходов физических лиц, режим налогообложения транспортных средств. Без такой спецификации налоговый режим в принципе может быть с определенными оговорками спекулятивно вычленен во внутриотраслевой структуре права, но будет выступать как абстрактно-теоретическая категория, выражающая общую формулу, основу возможной регламентации типовых налоговых ситуаций, групп отношений в налоговой сфере.

Использование определения «специальный» в отношении налогового режима не связано с заложенным действующим российским законодательством разграничением или противопоставлением двух типов налоговых режимов: так называемых специальных и остальных, прямо не названных и, видимо, относимых к общим, обычным. Потребность предложенного определения обусловлена рассмотрением налогового режима в качестве правового института, интегральной части правового механизма регулирования налогообложения, в котором данный институт «материализуется» через целеполагание, связь с определенными группами, областями общественных отношений. Именно потенциальную значимость для данного института специфической цели, связи и отражает его определение «специальный», конвертируясь при обозначении отдельных видов налоговых режимов в их конкретное обозначение (режим налогообложения нерезидентов, налоговый режим наследства).

Налоговый режим, рассматриваемый под таким углом зрения в качестве специального института налогового права и законодательства, выступает своего рода обобщающей правовой характеристикой, правовой формой регулирования групп налоговых отношений, связанных единой объектно-целевой основой. Это позволяет показать дискретный характер общего правового механизма регулирования налогообложения с выделением в нем системы относительно автономных налоговых режимов, определяющих правовые основы порядка уплаты налогов в зависимости от статуса налогоплательщика, налогооблагаемого объекта (имущества, операций), его предназначения (цели применения, допустимого использования), вида деятельности налогоплательщика и иных юридических условий и требований. Вычленение в правовом механизме налогового регулирования налоговых режимов дает возможность также представить структуризованно использование основных инструментов налогового регулирования, показать основные типовые ситуации их применения. В то же время система таких режимов в своей совокупности составляет единый правовой механизм налогообложения.

Налоговый режим как специальный институт налогового права и законодательства является комплексным правовым явлением. Это находит выражение как с функциональной (практической), так и с формальной точки зрения: налоговый режим охватывает относительно самостоятельные области регулирования общественных отношений, правовая основа которых включает значительный объем юридических норм. Далее представляется логичным перейти к рассмотрению общей структуры правовой основы применения налоговых режимов.

Изучение правового регулирования института налогового режима возможно посредством анализа системы основных элементов (способов) правового регулирования применения режима, включающей:

- требования (обязательные условия);
- ограничения (запреты);
- дозволения²².

Данные элементы лежат в основе юридического механизма применения налогового режима, связывая его как институт налогового права с общими экономическими, политическими, организационными и иными основаниями системы регулирования общественных отношений. Дозволения, обязывания, запреты так же, как и в общей системе правового регулирования²³, в юридическом механизме применения налогового режима выступают в двух основных значениях:

1) как способ правового регулирования, когда они находят свое формальное выражение в соответствующих юридических нормах (дозволительных, обязывающих, запрещающих);

2) как интегральные элементы, когда они носят общий характер, выступая в виде единых исходных нормативных регулирующих начал.

Требования (обязательные условия) как элемент внутренней структуры правового регулирования применения налогового режима — это совокупность норм, обязывающих участников налоговых отношений выполнять императивно установленные правилами его применения требования и условия. Это обычно выражается в совершении каких-либо требуемых действий (вести налоговую отчетность, исчислять налогооблагаемую базу, уплачивать налоги по установленной ставке). Выполнение содержащихся в данных нормах требований и предписаний обуславливает необходимость и возможность применения налогового режима.

Требования могут субъективно восприниматься как некоторые ограничения, если их рассматривать под углом прямого противопоставления сфере дозволенного в рамках правовой регламентации применения налогового режима. Однако требования не являются таковыми (запретами, абсолютными ограничениями) ни по форме, ни по содержанию: выступая в качестве обязывания, требования как элемент правового содержания режима создают юридическую основу области должного поведения участников налоговых правоотношений, ответственных за соблюдение установленного режимом порядка налогообложения. При этом данные участники имеют возможность применять режим и достичь желаемой цели (надлежащим образом воспользоваться предоставляемыми данным режимом выгодами) только при условии выполнения ими установленных регламентацией режима обязанностей. Таким образом, требования формализуют условия, активное соблюдение которых (т.е. совершение указанными лицами требуемых действий) предоставляет возможность использования налогового режима.

Ограничения (запреты) как способ правового регулирования в правовой регламентации налогового режима представляют собой нормы, возлагающие на участников налоговых правоотношений, ответственных за соблюдение установленного режимом порядка налогообложения, обязанности воздержаться от определенных

²² Нельзя не отметить, что в числе таких элементов должны быть названы и санкции как специфическая и неотъемлемая их составная часть. Санкции выступают необходимым звеном в целостном механизме применения режима, обеспечивая соблюдение установленного порядка, надлежащую реализацию иных составляющих правового механизма. Не умаляя значения данной группы элементов (санкций), автор позволил себе не указывать их в общем перечне элементов правовой основы применения налоговых режимов и не рассматривать в дальнейшем, поскольку вопросы ответственности и санкций, принимая во внимание их юридическую специфику и особое место в налогово-правовом механизме, требуют самостоятельного изучения.

²³ Подробнее см., напр.: *Алексеев С.С.* Указ соч. С. 111; *Пузинский Б.И.* Теоретические проблемы права // Вестник МГУ. Сер. 11. Право. 1999. № 5. С. 23—33.

действий. В отличие от дозволений и требований (обязательных условий) запреты образуют границу области юридически допустимого поведения, в пределах которой указанные участники правоотношений имеют возможность правомерно совершать определенные действия (в силу выполнения возлагаемых на них обязанностей либо реализуя предоставленные им права). Выход за границы данной области рассматривается как противоправное действие и влечет юридическую ответственность. Таким образом, запреты в правовой регламентации режима:

- выступают как юридические обязанности воздержаться от определенных действий;
- формализуются в нормативных правовых актах в виде запрещающих норм;
- выражаются в императивных, однозначных и предельно четких формулировках;
- гарантируются установленной юридической ответственностью лица, игнорирующего выраженные в запретах обязанности.

Запреты как структурный элемент правового регулирования применения налогового режима могут быть выражены прямо либо косвенно. В прямой форме запрещения устанавливаются в виде запрета на совершение определенных действий при применении режима. В качестве косвенных запрещений (или запрещений в опосредованной форме) часто выступают, а точнее, воспринимаются субъективно, границы меры должного или ограничения возможного поведения. В таком виде запреты формально не выражены прямо, а выступают как юридическая форма логического следствия пресечения несоблюдения лицами, ответственными за выполнение требований использования режима, принятых на себя обязательств или реализации прав. Если данное лицо своими действиями (или бездействием) допустило их несоблюдение (нарушение), то автоматически следует запрещение соответствующих действий (или бездействия). Расширительное толкование пределов разрешенного поведения не допускается, следовательно, иные действия (операции) считаются запрещенными.

Дозволениями для целей настоящего анализа признаются установленные правовой регламентацией применения налогового режима нормы, определяющие совокупность прав участников налоговых правоотношений, ответственных за соблюдение установленного режимом порядка налогообложения, совершать определенные действия.

Включение данных норм в правовой механизм применения налоговых режимов объективно обуславливается следующими обстоятельствами. Одной из главных функций налоговой системы в условиях рыночного хозяйства является обеспечение государственного регулирования в экономической сфере. Эффективное взаимодействие государства с рыночной средой предопределяет пределы государственного вмешательства в экономику, необходимость определенных гарантий свободы осуществления предпринимательской деятельности в рамках и национального хозяйства, и международного экономического сотрудничества. Таким образом, выполнение фискальной системой возлагаемых на нее функций, ее прогрессивное развитие возможны только при адекватном отражении в правовом механизме налогообложения принципов функционирования рыночного хозяйства. Закономерным следствием положительного восприятия данных требований является формально-правовое закрепление специальных норм, определяющих права субъектов налоговых отношений при осуществлении ими экономической деятельности.

Дозволения в правовой регламентации применения налоговых режимов образуют область возможного поведения, когда последнее обусловлено усмотрением, интересами и другими подобными мотивациями адресатов дозволений — участни-

ков налоговых правоотношений, ответственных за соблюдение правил применения налогового режима. Поэтому с формально-юридической точки зрения такие дозволения устанавливаются нормами, закрепляющими субъективные права указанных участников. На практике, учитывая публично-правовую основу налогового права, в регламентации налогового режима дозволения, как правило, имеют вспомогательное значение и выражаются в прямой форме. Они формулируются в тексте нормативного правового акта как специальные нормы, определяющие объем прав указанных участников налоговых правоотношений и порядок их реализации.

В правовом регулировании применения налоговых режимов дозволения выражаются в двух основных формах. Во-первых, в виде правовых стимулов (предоставление определенным категориям налогоплательщиков различных льгот по уплате налогов в целях содействия определенным видам деятельности, развития территорий). Во-вторых, в виде управомочивающих норм, закрепляющих права участников налоговых отношений, ответственных за соблюдение налоговых режимов (право получать письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит).

На основании проведенного анализа налогового режима как специального института налогового права можно назвать его основные признаки:

- правовая форма. Налоговые режимы имеют нормативно-правовое закрепление, т.е. либо прямо называются законодательством о налогах и сборах и получают в нем свое формально «обособленное» место, либо могут быть выделены в правовой системе налогообложения вследствие общности объектов их регулирования;

- правовой (организационно-правовой) характер содержания. Каждый налоговый режим в рамках общего правового механизма налогообложения устанавливает порядок регулирования относительно самостоятельных групп общественных отношений, связанных по признаку общности их субъектов (правовых статусов участников налоговых отношений) и (или) объектов (налогообложения определенных объектов);

- целевое и функциональное назначение. Каждый вид налогового режима имеет свои специфические цели, задачи, область регулирования общественных (налоговых) отношений, определяя в ее границах порядок налогообложения (устанавливая элементы налогообложения, статус отдельных субъектов, объектов, временные и пространственные и иные параметры). Правовой механизм налогового регулирования может быть представлен как совокупность, матрица налоговых режимов;

- сочетание средств юридического регулирования. Правовая основа применения налогового режима включает определенное сочетание таких средств, специфика которых детерминируется назначением режима, его субъектным и объектным составом, иными факторами.

Выше уже обращалось внимание на видовое многообразие налоговых режимов, рассматриваемых в качестве специального института налогового права. При этом собственно их состав (перечень) остался вне поля изучения, хотя, несомненно, он имеет важное значение. Поэтому стоит обратиться к данному вопросу, рассмотрев его через призму возможной классификации различных видов налоговых режимов. Для решения этой задачи могут использоваться различные квалификационные характеристики и признаки. Нельзя также не признать, что широкий выбор последних, позволяя представить многообразие налоговых режимов, не всегда дает возможность объединить их в одну общую систему, поскольку допускает создание не одной такой системы, а также отнесение одного режима к различным классификационным группам.

Представить видовой состав налоговых режимов можно, на первый взгляд, наиболее простым путем, обратившись в поиске критериев их классификации к

формальным основаниям, непосредственно закрепленным положениями нормативных правовых актов. В действующем налоговом законодательстве Российской Федерации прямо предусмотрено применение специальных налоговых режимов. В соответствии со ст. 18 НК РФ специальные налоговые режимы могут устанавливаться НК РФ и применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах. НК РФ устанавливает перечень таких режимов, правовую основу применения которых составляют соответствующие положения раздела VIII.1 части второй НК РФ. В данный перечень включены следующие виды специальных налоговых режимов:

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог, гл. 26.1 НК РФ);
- 2) упрощенная система налогообложения (гл. 26.2 НК РФ);
- 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (гл. 26.3 НК РФ);
- 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26.4 НК РФ).

Предусматривая применение специальных налоговых режимов, НК РФ очень кратко дает характеристику их общих особенностей. Данные режимы могут устанавливать особый порядок определения элементов налогообложения, освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов (ст. 18 НК РФ), предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 НК РФ (п. 7 ст. 12 НК РФ). Приходится констатировать, что действующее налоговое законодательство Российской Федерации не формулирует содержательных и точных определений не только специальных, но и иных налоговых режимов (равно как и их видов, оснований выделения и связи между ними). При этом типы подобных режимов прямо называются в НК РФ: общий режим налогообложения (п. 6 ст. 145), льготный налоговый режим налогообложения (п. 3 ст. 284), особый режим налогообложения (п. 2 ст. 312), иные режимы налогообложения, предусмотренные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (п. 1 ст. 346.1).

Такое положение, во-первых, закономерно приводит к различным предположениям и вызывает критику подхода законодателя к решению рассматриваемых проблем. Например, Н.С. Иващенко считает, что отсутствие обоснования использования специальных налоговых режимов, установленного соотношения общего, специального и иного режима налогообложения и критериев определения того или иного режима не позволяет считать правомерным такое обособление указанных режимов²⁴. Н.Н. Злобин предложил отказаться от использования понятия «специальный налогово-правовой режим», поскольку, по его мнению, любому правовому режиму изначально присущи особая цель и особый механизм ее реализации (достижения), и, следовательно, любой правовой режим (в том числе и налогово-правовой) может быть назван специальным²⁵.

Во-вторых, отмеченные пробелы в российском налоговом законодательстве потенциально дают широкий простор для доктринальных классификаций налоговых режимов. Однако данное направление исследования явно не было в числе приоритетных. Проблема видового состава налоговых режимов еще далека от своего решения. В ряде исследований она затрагивалась лишь частично. Вопросы, связанные с данной проблемой, должны получить адекватное и полноценное освещение в рам-

²⁴ Подробнее см.: *Иващенко Н.С.* Понятие правового режима в налоговом праве.

²⁵ Подробнее см.: *Злобин Н.Н.* Налог как правовая категория: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 86—105.

ках специального, всестороннего исследования. Выделение налоговых режимов в отдельные группы либо разделение их по типам имеет юридическое значение для уяснения их роли в механизме налогообложения и изучения их правовой регламентации. Не претендуя на предложение четкой и универсальной классификации, отметим некоторые общие подходы к классификации налоговых режимов.

Для выделения различных видов налоговых режимов в правовом механизме налогообложения, действующем в Российской Федерации в настоящее время, могут использоваться разнообразные основания (критерии). Наиболее значимые из них, которые позволяют дать содержательные системные классификации налоговых режимов и могут использоваться по отдельности либо комплексно, в той или иной степени должны:

- иметь связь с признаками самого налогового режима как института налогового права;
- указывать место (задачи и (или) сферу применения) налогового режима в правовом механизме налогообложения;
- отражать специфику режима, его характер;
- быть системообразующими, предусматривать возможность структурирования групп, типов режимов.

Однако возможность классификации налоговых режимов только по формальному признаку их использования в понятийном аппарате российского налогового законодательства достаточно затруднительна и непродуктивна ввиду отмеченных выше пробелов последнего. Кроме того, подобная классификация была бы односторонней, не позволяющей показать различные аспекты видового многообразия института налогового режима. Представляется необходимым дополнить эту классификацию. Для этого можно предложить использовать следующие основания (признаки, критерии) выделения групп (видов, типов) налоговых режимов.

Во-первых, предназначение, роль и место налоговых режимов в общем процессе хозяйственной деятельности, системе государственного социально-экономического регулирования. В соответствии с данным основанием среди режимов могут быть (с определенной долей условности) выделены два типа налоговых режимов — обычные («простые», ординарные) и экономические (экономического характера) режимы.

Обычные налоговые режимы, в основе которых лежит общий, т.е. без каких-либо изъятий и ограничений, порядок применения налоговых средств и методов регулирования, с экономической точки зрения не имеют специальных целей, направленных на развитие какого-либо вида деятельности, сектора хозяйства или отдельных категорий производителей. Данные режимы призваны обеспечить нормальное функционирование налоговой системы, отражающей баланс интересов налогоплательщиков и фиска (государства). К данному типу могут быть отнесены, например, налоговый режим наследуемого имущества, налоговый режим заработной платы физических лиц.

Экономические налоговые режимы (к которым можно отнести названные в законодательстве специальные налоговые режимы, а также налоговый режим особых экономических зон), занимают важное место в системе государственного регулирования. Их основные цели состоят в обеспечении воздействия государства на отдельные отрасли хозяйства, виды (направления) деятельности, поддержку отдельных категорий экономических субъектов. Данные режимы отличаются более гибким использованием инструментов регулирования, выступают своего рода результатом их адаптации к разнообразным потребностям социально-экономического развития страны, ее регионов. К характерным особенностям налоговых режимов экономического характера можно отнести:

- наличие специальных экономических целей и обоснования (с макроэкономической точки зрения);
- использование в качестве средства государственного воздействия на социально-экономические отношения;
- целевой, индивидуализированный характер (применение режима, преследуя определенные цели, ориентировано, как правило, на квалифицированных участников (имеющих определенный статус или особые условия применения режима) и предполагает специальные процедуры допуска, использования и завершения);
- применение экономических режимов обычно сопряжено с возложением специфических (иногда дополнительных) требований (представление специальной отчетности, уплата налогов в особом порядке);
- возможность получения лицом, которое получило право на применение режима, заранее известных экономических выгод и преимуществ (например, налоговых льгот).

В качестве обычных и экономических налоговых режимов с определенными оговорками могут рассматриваться типовые ситуации (режимы) перемещения товаров через таможенную границу, которые регламентируются таможенным законодательством соответственно как основные и экономические таможенные режимы (гл. 18 и 19 Таможенного кодекса РФ).

Во-вторых, категории налогоплательщиков. В соответствии с данным критерием можно выделить три достаточно крупные группы режимов: первая группа распространяется на физических лиц, вторая — на юридических, третья — на индивидуальных предпринимателей. В рамках каждой из этих групп возможна дальнейшая детализация. Например, в зависимости от статуса таких лиц, их резидентства и (или) вида налогооблагаемого объекта (налоговый режим доходов физических лиц-резидентов, налоговый режим иностранных организаций).

В-третьих, определенные виды деятельности (возникающие вследствие ее осуществления объекты налогообложения) и категории (статус) осуществляющих ее лиц. Исходя из этого основания можно различать налоговые режимы определенных видов доходов физических (или юридических) лиц, например, налоговые режимы доходов от предпринимательской и некоммерческой деятельности, налоговый режим образовательных учреждений.

В-четвертых, особенности статуса (предназначения, использования) объектного состава. С помощью этого критерия можно различать, например, налоговые режимы объектов недвижимости, транспортных средств, отдельных видов природных ресурсов.

В-пятых, источники правового регулирования: внутреннее законодательство, международные двусторонние и многосторонние соглашения.

В-шестых, территориальная локализация (пространственные границы). По данному критерию можно различать налоговые режимы отдельных административно-территориальных образований (например, по их уровню), территорий со специальным налоговым статусом (налоговый режим специальных экономических зон, таможенного склада, магазина беспошлинной торговли.).

В-седьмых, временные границы. В зависимости от сроков возможного применения налоговых режимов последние могут рассматриваться как бессрочные либо срочные. Налоговые режимы бессрочного характера используются без предварительно заданного хронометража (периода) в силу объективного возникновения и сохранения в силе оснований, установленных законодательством (например, режим налогообложения подарков). Налоговые режимы, связанные с проведением плановых срочных мероприятий, заблаговременно ограничиваются по времени (например, налоговый режим специальных экономических зон).

В-восьмых, льготы по уплате налогов, возможность сокращения налоговой нагрузки. На основании этого критерия можно различать льготные или стимулирующие (связанные с предоставлением льгот по уплате обязательных платежей, иных преимуществ) и общие (т.е. когда платежи уплачиваются в полном объеме) налоговые режимы.

Предложенные возможные признаки (критерии) выделения различных видов (типов) налоговых режимов, безусловно, далеко не исчерпывают перечень оснований их классификации. Вместе с тем обращение к вопросу видового состава налоговых режимов, совокупность приведенных их классификаций были необходимы для более полного раскрытия и понимания правового содержания института налоговых режимов, для изучения возможностей применения налоговых режимов на практике.

В завершение рассмотрения общеправовой характеристики налогового режима представляется необходимым затронуть еще один вопрос — связь налогового режима с иными режимами, установленными законодательством. В данном случае, учитывая результаты рассмотрения правового содержания налогового режима, в-первых, вопрос формулируется применительно к категории «налоговый режим», в узком значении понимаемой как специальный институт налогового права. Во-вторых, речь идет о внешней характеристике налогового режима, т.е. идентификации его места в ряду иных подобных публично-правовых режимов.

В настоящее время, с учетом важной роли налоговой системы как экономического агента государства, неотъемлемой составной части правового механизма управления экономическим и социальным развитием, налоговый режим может (с определенным оговорками) рассматриваться в качестве разновидности специальных административно-правовых режимов²⁶. Такая характеристика налогового режима представляется допустимой в контексте узкого целевого подхода, при котором акцент делается на публично-правовую, административную природу налоговых отношений, показывая налоговый режим как специальный организационно-правовой институт правовой системы государственного управления (в правовом механизме государственного регулирования в сфере экономики и социального развития). В рамках этого подхода налоговый режим может быть представлен одним из функциональных публичных (административных) режимов, т.е. используемых в конкретной сфере государственного управления.

Правовая основа регулирования налоговых режимов непосредственно связана с финансовой системой, являясь интегральным элементом регулирования финансовых отношений. В связи с этим налоговый режим в более широком смысле может рассматриваться как часть финансово-правового регулирования, разновидность финансово-правового режима. Принимая во внимание важную роль налоговой составляющей в сфере государственного регулирования внешнеэкономической деятельности, налоговый режим в целом может выступать в качестве специального режима регулирования внешнеэкономической деятельности, а в более узком значении — как специальный режим таможенного регулирования.

Выше были отмечены лишь наиболее важные и очевидные взаимосвязи налогового режима в ряду иных, близких по своей сути институциональных элементов правовой системы государственного регулирования. Основой такого сопоставления были избраны достаточно формальные критерии. Такой подход представляется недостаточным для обозначения самой проблемы исследования места и роли налогового режима в правовой системе публично-правовых режимов и иллюстрации возможных направлений ее решения. Более глубокая разработка этой проблемы, безусловно, может быть темой специального рассмотрения.

²⁶ См., напр.: *Розанов И.С.* Административно-правовые режимы по законодательству Российской Федерации, их назначение и структура // Государство и право. 1996. № 9. С. 84—91; *Пушайло В.Б.* Административно-правовые режимы. М., 2000.