Сравнительно-правовой анализ специальных правовых режимов налогообложения доходов коммерческих организаций

Карпачев Дмитрий Владимирович
кандидат экономических наук, юрист, судебный эксперт, доцент кафедры «Таможенное дело», Российский новый университет, fintk@inbox.ru

Специальные правовые режимы налогообложения доходов коммерческих организаций выступают эффективным инструментом налоговой системы Российской Федерации, которые могут быть установлены, как кодифицированным законодательным актом по налогам и сборам, так и федеральными законами принятые в соответствии с данным законодательным актом, предусматривающие проведение экспериментов по установлению специальных налоговых режимов.
Ключевые слова: налогообложение, доходы, специальные правовые режимы, коммерческие и некоммерческие организации.

Основными направлениями бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2026 и на плановый период 2027 и 2028 годов разработанных в соответствии со статьей 165 Бюджетного кодекса РФ и с учетом положений Указов Президента РФ, в том числе от 07 мая 2024 № 309 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года и на перспективу до 2036 года» определены национальные цели развития Российской Федерации на период до 2036 года, которые расширяют горизонт стратегического планирования, сохраняя долгосрочные ориентиры государственной политики. На решение поставленных ориентирами государственной политики задач, направлены структурные изменения бюджетной политики, как в части изменения налоговой системы, так и в части изменения структуры и повышения результативности расходов, в том числе налоговых [9].

Например, с 01 января 2026 года вступил в силу тариф в размере 15% страховых взносов для выплат превышающих полуторакратный минимальный размер оплаты труда (МРОТ) в месяц, который применяют только организации и индивидуальные предприниматели внесенные в перечень видов экономической деятельности Общероссийского классификатора видов экономической деятельности для целей применения единого пониженного тарифа страховой деятельности в соответствии с распоряжением Правительства Российской Федерации от 27 декабря 2025 г. № 4125-р.

Специальные правовые режимы налогообложения доходов коммерческих организаций выступают эффективным инструментом налоговой системы Российской Федерации, которые могут быть установлены, как кодифицированным законодательным актом по налогам и сборам, так и федеральными законами принятые в соответствии с данным законодательным актом, предусматривающие проведение экспериментов по установлению специальных налоговых режимов [2].

Общая система налогообложения, может применяться всеми коммерческими организациями без исключения, когда как специальные режимы налогообложения имеют особый порядок определения, формирующие и характеризующие налогообложение как систему, состоящую из законодательно определенного множества элементов налогообложения [2].

К числу законодательно определенного множества элементов образующих налоговую систему, вне зависимости от режима налогообложения, относятся следующие, в том числе: объект налогообложения (прибыль, доход), налоговая база (денежное выражение объекта налогообложения), налоговый период или период времени по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога к уплате, налоговая ставка или величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы, а также порядок исчисления самого налога. Специальные налоговые режимы налогообложения доходов коммерческих организаций ориентированы прежде всего на малое и среднее предпринимательство, которое по сути своей является основой стабильного роста экономического развития государства, наряду с их налогообложением, способствующее данному росту.

Кодифицированным налоговым актом с 2026 года в зависимости от товарооборота, валового дохода или оборота, количества сотрудников субъекта права, как налогового агента [2] предусмотрены и действуют следующие 5 (пять) специальных налоговых режимов, в том числе: 1) упрощенная система налогообложения (УСН), 2) патент, 3) автоматизированная система налогообложения (АУСН), 4) единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), 5) автоматизированная упрощенная система налогообложения (АУСН).

Однако есть и шестой особый специальный налоговый режим в области недропользования и инвестиционной деятельности, устанавливающий правовые основы отношений в рамках действующего Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» от 30.12.1995 № 225-ФЗ» где налоговые правоотношения переходят в плоскость раздела продукции, т.е. вместо налогов между государством и инвестором (в том числе зарубежным) распределяется продукция. В связи с этим обстоятельством в статье рассматриваются только пять специальных правовых налоговых режимов.

Проведение сравнительно – правового анализа специальных правовых режимов налогообложения субъектов права формирует «*глубокое понимание собственной системы права, доступное лишь тем юристам, которые используют метод сравнительного правоведения, как эффективное средство правотворчества, с помощью которого можно совершенствовать правопорядок» [8]*, что дает возможность рассмотреть варианты использования правовых норм регулирующих порядок поведения субъектов хозяйственной деятельности преследующих извлечение прибыли [6] в общественных отношениях финансового права в сфере налогообложения.

Анализ специальных правовых режимов налогообложения доходов коммерческих организаций, сравнительно – правовым методом, позволяет определить основные характеристики или отличительные свойства имеющие общие и специфические черты в порядке регулирования общественных отношений финансового права в сфере налогообложения, что в свою очередь дифференцировало их на определенные кодифицированным законодательным актом по налогам и сборам, производные элементы образующие систему налогообложения в рамках специального правового режима налогообложения доходов коммерческих организаций.

К основным отличительным свойствам специальных правовых режимов налогообложения коммерческих организаций можно отнести следующие, в том числе: порядок и условия применения, то есть какие организации в следствие установленного нормой порядка могут его применять, ограничения по применению исходя из возможно полученного дохода по результатам финансово – хозяйственной деятельности, документы (уведомления) которые необходимо представить в сроки установленные дефиницией нормы, момент перехода в добровольном или обязательном порядке на иной режим налогообложения и возврат на ранее применяемый режим налогообложения, налоги подлежащие уплате в зависимости от выбранного правового режима, налоговые ставки в зависимости от выбранного правового режима, метод учета доходов и расходов в зависимости от выбранного правового режима.

Таким образом, обобщая приведенные выше отличительные свойства специальных налоговых режимов, можно предположительно выделить основные элементы юридической конструкции, моделирующей порядок общественных отношений исходя из определения норм финансового и налогового права. В этой связи к основным элементам конструкции нормы финансового и налогового права относят *ограничения* и *правила* в применении налогообложения при исчислении налога в зависимости от выбранного правового режима.

Ограничения в применении норм и правила налогообложения при исчислении налога, два основных элемента юридической конструкции, в специальных режимах налогообложения доходов коммерческих организаций, формирующих схему поведения в системе норм объективного налогового права.

При вхождении в данную систему объективно установленного порядка налогообложения, налогоплательщик вправе самостоятельно выбрать наиболее благоприятный для него правовой режим налогообложения учитывая свои, как запланированные, так и фактические возможности извлечения прибыли от финансово – хозяйственной деятельности на отчетную дату отчетного периода в рамках правового поля. При этом вне зависимости от выбранного налогоплательщиком правового режима, он может пребывать в статусе работодателя, признаваться налоговым агентом по налогу на доход физического лица (НДФЛ), а также являться плательщиком страховых взносов.

Для налогоплательщиков юридических лиц в лице коммерческих организаций, наряду с общим режимом налогообложения используемый всеми организациями без исключения, определен порядок и условия применения специальных правовых режимов налогообложения доходов, включая:

- упрощенную систему налогообложения (УСН),
- автоматизированную упрощенную систему налогообложения (АУСН),
- единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН)

где данные режимы, согласно установленным налоговым законодательством правилам, могут применять все коммерческие организации за исключением, в том числе: банки; страховые компании (страховщики); негосударственные пенсионные и инвестиционные фонды; профессиональные участники рынка ценных бумаг; ломбарды; предприятия осуществляющие организацию и проведение азартных игр; юридические лица осуществляющие производство подакцизных товаров, за исключением подакцизного винограда, вина, игристого вина (шампанского), виноматериалов, виноградного сусла, произведенных из винограда собственного производства, добычу и реализацию полезных ископаемых, за исключением общераспространенных; микрофинансовые организации; частные агентства занятости, предоставляющие труд работников (персонала); участники соглашений о разделе продукции [3]. При этом, не в праве применять упрощенную систему налогообложения (УСН) организации, как коммерческие, так и некоммерческие имеющие филиалы и иностранные представительства.

Вместе с тем, н**екоммерческие организации не имеют право применять АУСН, за исключением** казенных и бюджетных учреждений. Не вправе применять АУСН организации как коммерческие, так и некоммерческие, имеющие филиалы и обособленные подразделения, а также иностранные организации.

Правовой налоговый режим единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) применяют только сельскохозяйственные производители, за исключением: казенных, бюджетных и автономных учреждений, юридических лиц осуществляющих деятельность по организации и проведению азартных игр, юридических лиц осуществляющих производство подакцизных товаров, за исключением подакцизного винограда, вина, игристого вина (шампанского), виноматериалов, виноградного сусла, произведенных из винограда собственного производства.

Отличительные свойства правовых режимов по полученному доходу по итогам финансово-хозяйственной деятельности распределились соответственно следующим образом:

- по упрощенной системе налогообложения (УСН) доходы по итогам отчетного периоды не должны превышать 450 млн. рублей [3];
- по автоматизированной упрощенной системе налогообложения (АУСН) соответственно: доходы, учитываемые при определении налоговой базы, не должны превышать 60 млн. рублей, со средней численностью работников за налоговый период не более 5 человек;
- по единому сельскохозяйственному налогу (ЕСХН) структура доли доходов от реализации произведенной собственной сельхозпродукции должна составлять не менее 70% [3].

Необходимо отметить, что коммерческие организации в добровольном порядке могут перейти на специальные режимы налогообложения с начала календарного года, что совпадает и с общим режимом налогообложения, и это условие момента одинаково для всех режимов. В свою очередь, обязательный порядок перехода коммерческих организаций на специальные режимы налогообложения предусматривает момент перехода с начала квартала в котором было утрачено право на применение для всех специальных режимов УСН [3], АУСН [10] и ЕСХН

[3], то есть также условие момента перехода одинаково для всех режимов, но не предусмотрено для общего режима налогообложения.

Вместе с тем, возврат коммерческими организациями на ранее применяемые ими специальные режимы налогообложения возможен не ранее чем через год после утраты права для юридических лиц, применяющих упрощенную систему налогообложения (УСН) [3] и не ранее чем через один год после утраты права на уплату единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) [3] для лиц применяющего его. Возврат на автоматизированную упрощенную систему (АУСН) возможен с любого режима в добровольном порядке с начала календарного года согласно части 1 статьи 4 Федерального закона №17 от 25.02.2022 года.

Если в общем режиме налогообложения уплачиваются все виды налогов, в том числе: НДС, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций при появлении имущества признаваемого объектом налогообложения, то в специальных режимах налогообложения доходов коммерческих организаций в зависимости от выбранного ими правового режима по видам специальных налоговых режимов уплата налогов в соответствии с императивными нормами распределяется следующим образом:

- упрощенная система налогообложения (УСН) предполагает уплату НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации уплачиваемого в соответствии со статьями Налогового кодекса. Согласно пункту 3 статьи 346.11 главы 26.2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса Российской Федерации индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Кодексом при ввозе товаров на территорию Российской Федерации (включая суммы НДС, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также НДС, уплачиваемого в соответствии со статьями 161 и 174.1 главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Кодекса. [3] ;
- автоматизированная упрощенная система налогообложения (АУСН) предполагает уплату НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации уплачиваемого в соответствии со статьями Налогового кодекса, а также налог на имущество организации, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость и налог на прибыль с доходов, облагаемых по ставкам, предусмотренными Налоговым кодексом Российской Федерации [3] в соответствии с требованиями нормы Федерального закона от 25 февраля 2022 года №17 – ФЗ [10] ;
- в режиме единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) законодателем предусмотрен НДС, налог на имущество организаций в отношении имущества, не используемого непосредственно для производства сельскохозяйственной продукции, первичной и последующей (промышленной) переработки и реализации этой продукции, а также при оказании сельхозпроизводителям услуг [3].

Квинтэссенцией объединяющий экономику и право в общественных отношениях по налогообложению доходов коммерческих организаций выступает налоговая ставка, как математически формализованная величина на единицу измерения налоговой базы к полученному доходу, пропорционально и императивно установленная в относительном выражении. Налоговая ставка в специальных режимах налогообложения, равно как и общем режиме налогообложения зависит от уровня доходов коммерческих организаций, так как в налоговой системе Российской Федерации в отношении коммерческих организаций с 01 января 2025 года действует прогрессивная шкала налогообложения, то есть ставка зависит от величины налоговой базы.

В общественных правоотношениях любая коммерческая организация создается с целью извлечения прибыли. Увеличение экономических выгод, то есть полученный доход, или снижение экономических выгод, следовательно полученный расход в ходе реализации правоотношений между субъектами хозяйственной деятельности, в рамках требований норм финансового и налогового права, в правовых режимах налогообложения доходов коммерческих организаций обеспечивается порядком признания и определения полученных доходов и расходов субъектами хозяйственной деятельности в соответствии с дефинициями норм налогового законодательства.

Таким образом, исходя из вышеизложенного в отношении специальных налоговых режимов налогообложения доходов коммерческих организаций можно сделать следующие выводы:

a) Специальные правовые режимы налогообложения доходов коммерческих организаций устанавливаются как кодифицированным законодательным актом по налогам и сборам, так и федеральными законодательными актами, принятыми в соответствии с кодифицированным законодательным актом по налогам и сборам, предусматривающим проведение экспериментов по установлению специальных налоговых режимов;

b) Нормы, установленные кодифицированным законодательным актом по налогам и сборам в отношении налогообложения доходов коммерческих организаций, в общественных отношениях носят императивный характер и возлагают на субъектов хозяйственной деятельности обязанность уплаты налога в бюджет в обязательном порядке, что также закреплено в основном законе Российской Федерации;

c) Налоговым кодексом Российской Федерации для коммерческих организаций предусмотрено три специальных правовых режима налогообложения доходов коммерческих организаций, в том числе: упрощенная система налогообложения (УСН), автоматизированная упрощенная система налогообложения (АУСН), единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) призванные создать благоприятные условия для предпринимательства, упростить процедуры составления и представления налоговой отчетности, создает благоприятные финансово – правовые и экономические условия функционирования субъектов хозяйственной деятельности в процессе получения ими прибыли в рамках норм действующего законодательства;

d) Иные специальные налоговые режимы предусмотренные нормой законодательства, наряду с выше упомянутыми специальными налоговыми режимами, в том числе: патентная система налогообложения (ПСН), налог на профессиональный доход (НПД) – применяется индивидуальными предпринимателями (ИП);

e) Особняком в налоговых правоотношениях субъектов хозяйственной деятельности в применении ими специальных правовых режимов налогообложения держится система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции [2], которая относится к вопросам размещения инвестиционного капитала путем объединения юридических лиц на основе договора о совместной деятельности без образования юридического лица с целью извлечения прибыли в сырьевой отрасли в соответствии с Законом Российской Федерации от 21.02.1992 года № 2395-1 (ред. от 28.06.2022 г.) «О недрах» [3]. Таким образом, данные правоотношения больше относятся к вопросу налогообложения группы компаний без образования юридического лица на основе договора простого товарищества, заключаемого для осуществления инвестиционной деятельности [11], что не относится к предмету исследования данной статьи.

Литература

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020).

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.11.2021).

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 28.05.2022).

4. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза на 2026 год. С изменениями о порядке и условиях перемещения через таможенную границу товаров электронной торговли. Москва. Издательство АСТ, 2025 – 608 с. (Кодексы и законы).

5. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 14.07.2022).

6. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 21.12.2021) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.03.2022).

7. «Теория государства и права». Алексеев С.С., учебник, 2005 г.

8. Ebert K.-H. Rechtsvergleichung: Einfhrung in die Grundlagen. Bern, 1978/ Эберт К.-Х. Юридическое сравнение: введение в основы

9. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации на 2026 год и на плановый период 2027 и 2028 годов. Федеральный закон от 25 ноября 2025 г. № 426-ФЗ.

10. Часть 6 Статья 4 «Порядок и условия начала и прекращения специального налогового режима» Федеральный закон от 25.02.2022 г. № 17 «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения»

11. Пункт 3 Статья 1041 «Договор простого товарищества» Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 24.06.2025, с изм. от 16.12.2025)

Comparative legal analysis of special legal regimes of taxation of income of commercial organizations

Karpachev D.V.

Customs Affairs Russian New University

Special legal regimes for taxation of income of commercial organizations are an effective tool of the tax system of the Russian Federation, which can be established both by codified legislative act on taxes and fees, and by federal laws adopted in accordance with this legislative act, providing for experiments on the establishment of special tax regimes.

Keywords: Taxation, income, special legal regimes, commercial and non-profit organizations.

References

1. Constitution of the Russian Federation (adopted by popular vote on December 12, 1993, with amendments approved during the all-Russian vote on July 1, 2020).
2. Tax Code of the Russian Federation (Part One) of July 31, 1998, No. 146-FZ (as amended on November 29, 2021).
3. Tax Code of the Russian Federation (Part Two) of August 5, 2000, No. 117-FZ (as amended on May 28, 2022).
4. Customs Code of the Eurasian Economic Union for 2026. With amendments on the procedure and conditions for the movement of e-commerce goods across the customs border. Moscow. AST Publishing House, 2025 – 608 p. (Codes and Laws).
5. Budget Code of the Russian Federation of July 31, 1998, No. 145-FZ (as amended on July 14, 2022).
6. Civil Code of the Russian Federation (Part One) of November 30, 1994, No. 51-FZ (as amended on December 21, 2021) (as amended and supplemented, entered into force on March 1, 2022).
7. "Theory of State and Law." Alekseev S.S., textbook, 2005.
8. Ebert K.-H. Rechtsvergleichung: Einfhrung in die Grundlagen. Bern, 1978. Legal Comparison: An Introduction
9. Key Directions of the Budget, Tax, and Customs-Tariff Policy of the Russian Federation for 2026 and for the Planning Period of 2027 and 2028. Federal Law of November 25, 2025 No. 426-FZ.
10. Part 6, Article 4 "Procedure and Conditions for the Commencement and Termination of a Special Tax Regime" Federal Law of February 25, 2022 No. 17 "On Conducting an Experiment to Establish a Special Tax Regime "Automated Simplified Taxation System"
11. Clause 3, Article 1041 "Simple Partnership Agreement" Civil Code of the Russian Federation (Part Two) of January 26, 1996 No. 14-FZ (as amended on June 24, 2025, as amended on December 16, 2025)