

Налоги и налогообложение*Правильная ссылка на статью:*

Темирбулатова Ф.А. Экстраординарные налогово-правовые меры обеспечения экономической безопасности России: актуальная практика // Налоги и налогообложение. 2025. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.5.75739
EDN: WFCCWO URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75739

Экстраординарные налогово-правовые меры обеспечения экономической безопасности России: актуальная практика**Темирбулатова Фатима Алиевна**

ORCID: 0009-0001-3465-3400

аспирант; кафедра международного и публичного права; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

105187, Россия, г. Москва, р-н Соколиная Гора, ул. Щербаковская, д. 38

A professional portrait of a young woman with long brown hair, wearing a blue turtleneck sweater, standing with her arms crossed. She is looking directly at the camera with a slight smile.
✉ fatima_termirbulatova@mail.ru[Статья из рубрики "Специальные налоговые режимы"](#)**DOI:**

10.7256/2454-065X.2025.5.75739

EDN:

WFCCWO

Дата направления статьи в редакцию:

02-09-2025

Дата публикации:

03-10-2025

Аннотация: В статье рассматриваются экстраординарные налогово-правовые меры обеспечения экономической безопасности России в условиях масштабных вызовов современности. Объектом исследования являются общественные отношения, складывающиеся в связи и по поводу взимания экстраординарных налогов и сборов и применения стимулирующих экстраординарных налоговых мер. Предметом исследования выступают нормы права, регулирующие экстраординарные налоговые меры, введенные в целях обеспечения экономической безопасности России в условиях глобальной пандемии COVID-19, беспрецедентного антироссийского санкционного режима и частичной мобилизации российской экономики. В статье анализируется способность российского налогового права к адаптивному экстраординарному реагированию на

разнородные угрозы национальной экономической безопасности. Особое внимание уделяется систематизации и классификации экстраординарных налоговых мер по трем основным группам вызовов: пандемические ограничения, санкционное давление и потребности частичной мобилизации экономики. Методологическую основу исследования составляют общенаучные методы (анализ, синтез, индукция, дедукция) и специальные научные методы: системный анализ права, историко-правовой и формально-юридический методы. Научная новизна исследования заключается в теоретико-методологическом осмыслении и систематизации экстраординарных налогово-правовых мер обеспечения экономической безопасности в условиях комплексного воздействия современных угроз. В работе сформулировано авторское определение экстраординарных налоговых мер обеспечения экономической безопасности как комплекса специализированных налогово-правовых инструментов временного или постоянного характера, применяемых государством в ответ на чрезвычайные ситуации и внешние вызовы. Разработана классификация экстраординарных антипандемических налоговых мер на: социально ориентированные налоговые меры; меры по корректировке ставок налогов и тарифов обязательных платежей; проектно-ориентированные стимулирующие налоговые меры; меры по либерализации контрольно-надзорных мероприятий в налоговой сфере. Предложен двуединый подход к противодействию санкциям посредством налоговых мер. Обоснован дуалистический характер налогово-правового регулирования в условиях частичной мобилизационной экономики. Выявлена тенденция к постепенной трансформации экстраординарных налоговых мер в постоянно действующие механизмы налогового регулирования с соответствующей корректировкой их содержания и форм.

Ключевые слова:

экономическая безопасность, экстраординарные налоговые меры, санкционное давление, COVID-19, мобилизационная экономика, налогово-правовое регулирование, импортозамещение, налог на сверхприбыль, антикризисные меры, налоговое стимулирование

Введение

Актуальность. Экономическая безопасность представляет собой комплексную междисциплинарную и межотраслевую категорию. Обеспечение экономической безопасности осуществляется на основе разветвленного комплекса мер различной правовой природы. Налоговые меры играют одну из центральных ролей в рамках данного комплекса.

При этом налоговые меры, связанные с обеспечением экономической безопасности, по ситуационному критерию условно могут быть подразделены на два типа: ординарные (обыкновенные) налоговые меры и экстраординарные (чрезвычайные) налоговые меры [\[1\]](#).

Наиболее ярким представителем последних в настоящее время выступает «налог на сверхприбыль» [\[2; 3\]](#), однократно установленный Федеральным законом от 04.08.2023 № 414-ФЗ (ред. от 08.08.2024) «О налоге на сверхприбыль», которым были обложены компании, получившие существенную большую прибыль в 2021-2022 г., чем за предыдущие годы. Отмеченный налог был оценен неоднозначно (в части его чрезвычайного разового характера). Как отмечает в данном контексте С.Г. Пепеляев,

налогово-правовые меры реагирования на чрезвычайные ситуации необходимы, но они не должны нарушать конституционные принципы налогообложения и правовые устои налоговой сферы [4].

Тем не менее, при всей дискуссионности налога на сверхприбыль его введение представляет собой лишь один из элементов более широкой картины, включающей в себя разветвленный комплекс экстраординарных налоговых мер, которые вводятся еще с 2020 г. в целях противодействия масштабным глобальным и общенациональным вызовам и угрозам.

В наиболее общем виде, можно выделить три основных группы вызовов, потребовавших применения экстраординарных налоговых мер:

- вызовы, связанные с глобальной пандемией COVID-19 [5; 6];
- вызовы, спровоцированные беспрецедентным санкционным давлением, усилившимся с 2022 г. [7; 8];
- вызовы, связанные с мобилизацией финансовых ресурсов и с формированием особых условий налогообложения предприятий оборонной и инновационно-технологической промышленности [9; 10].

Все это повлекло за собой рост нагрузки на отечественную экономику и, соответственно расширение угроз для национальной безопасности и ее составной части, экономической безопасности. Противодействие таким угрозам и митигация соответствующих рисков потребовали разработки и внедрения комплекса экстраординарных налогово-правовых мер, который представляется целесообразным проанализировать подробно.

Объектом исследования являются общественные отношения, складывающиеся в связи и по поводу взимания экстраординарных налогов и сборов и применения стимулирующих экстраординарных налоговых мер. **Предметом** исследования выступают нормы права, регулирующие экстраординарные налоговые меры, введенные в целях обеспечения экономической безопасности России в условиях глобальной пандемии COVID-19, беспрецедентного санкционного режима и частичной мобилизации экономики.

Цель исследования состоит в том, чтобы на основе анализа комплекса экстраординарных налоговых мер обеспечения национальной экономической безопасности выявить их особенности и динамику их развития в отечественном правопорядке. Для достижения данной цели последовательно осуществляется анализ экстраординарных налоговых мер, введенных в качестве реакции на вызовы: пандемии COVID-19, беспрецедентного усиления санкционного давления в 2022 г. и частичной мобилизации экономики.

Методы исследования включают в себя: анализ, синтез, индукцию, дедукцию, а также метод системного анализа права (необходимый для выявления системы экстраординарных налоговых мер обеспечения экономической безопасности); историко-правовой метод (позволяющий проследить динамику развития экстраординарных налоговых мер); а также формально-юридический метод.

Основной текст

Налоговые меры обеспечения экономической безопасности в условиях пандемии COVID-19

Глобальная пандемия COVID-19 стала первой крупномасштабной проверкой способности российской налоговой системы к оперативной адаптации в условиях чрезвычайных обстоятельств. Массовая приостановка экономической деятельности, стремительное сокращение доходов хозяйствующих субъектов и населения, а также необходимость поддержания социальной стабильности [11] потребовали перехода от традиционных механизмов налогового стимулирования к специализированным антикризисным инструментам экстраординарного характера [5, с. 68; 6, с. 269].

Систематизация реализованных в период пандемических ограничений налогово-правовых мер позволяет выделить четыре основополагающие категории мер воздействия на экономическую безопасность.

1. Первую категорию составили социально ориентированные налоговые меры, предусматривающие предоставление отсрочек исполнения налоговых обязательств.

Так, Постановлением Правительства РФ от 02.04.2020 № 409 была введена дифференцированная система временных льгот для субъектов малого и среднего предпринимательства, функционирующих в наиболее пострадавших секторах экономики. Продолжительность отсрочек варьировалась от трех до шести месяцев в зависимости от степени воздействия пандемических ограничений на отдельные виды экономической деятельности, конкретизированные в Постановлении Правительства РФ от 03.04.2020 № 434. Всего по данным НИФИ в 2020 г. объем налоговых отсрочек и рассрочек составил около 55 млрд руб. (НИФИ Минфина России. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.nifi.ru/images/FILES/COVID-19/taxview.pdf>).

Однако, принципиальным ограничением эффективности данных мер стало то, что они не применялись к налогу на добавленную стоимость (НДС), что существенно сужало круг бенефициаров государственной поддержки.

2. Вторая группа мер была сконцентрирована на снижении налогового бремени через корректировку ставок налогов и тарифов обязательных платежей.

Региональным органам государственной власти была предоставлена возможность установления минимальных ставок для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения (УСН) и патентную систему налогообложения.

Законодательные акты субъектов Российской Федерации предусматривали существенное снижение налоговых ставок для пострадавших отраслей. Например, Законом Пензенской области от 15.06.2020 № 3519-ЗПО ставка УСН при объекте налогообложения «доходы» была установлена на уровне 1% вместо стандартных 6%, а при объекте «доходы минус расходы» – 5% вместо 15%. Аналогичный подход был реализован в Законе Пермского края от 22.06.2020 № 548-П.

Наиболее значимым нововведением в данной сфере стало кардинальное снижение тарифа страховых взносов для субъектов малого и среднего предпринимательства (далее также – МСП) с 30% до 15% в отношении части заработной платы, превышающей минимальный размер оплаты труда (Федеральный закон от 01.04.2020 № 102-ФЗ). Данная мера была закреплена в пп. 17 п. 1 ст. 427 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (далее – НК РФ).

Всего по данным НИФИ в 2020 г. около 2 миллионов субъектов малого и среднего предпринимательства и социально ориентированных НКО были освобождены от уплаты налогов и страховых взносов на сумму около 75 миллиардов рублей (НИФИ Минфина

России. [Электронный ресурс]. URL:<https://www.nifi.ru/images/FILES/COVID-19/taxview.pdf>.

Что примечательно, снижение тарифа страховых взносов для субъектов МСП было сохранено и после завершения пандемического периода. С определенными модификациями соответствующая льгота приобрела характер постоянно действующего налогового механизма. Так, с 2024 г. в соответствии с Федеральным законом от 29.10.2024 № 362-ФЗ пониженные тарифы страховых взносов могут применяться субъектами МСП к части заработной платы, превышающей 1,5 минимального размера оплаты труда.

3. Третью категорию составили проектно-ориентированные стимулирующие налоговые механизмы, предполагающие предоставление налоговых преференций субъектам хозяйственной деятельности при условии оказания ими поддержки пострадавшим категориям экономических субъектов. Характерным примером такого подхода являлось предоставление торговым центрам льгот по налоговым платежам в обмен на поддержку арендаторов из числа субъектов МСП.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 03.04.2020 № 439 были разработаны специальные правила расчета отсрочки по арендным платежам за коммерческую недвижимость. Данные правила предусматривали двухэтапную процедуру: первоначально арендодатель предоставлял отсрочку арендных платежей для помещений в торгово-административных комплексах, после чего региональные органы власти предоставляли таким арендодателям льготы по налогу на имущество организаций, земельному налогу или отсрочки исполнения соответствующих налоговых обязательств (Письмо ФНС России от 09.04.2020 № БС-4-21/5994@).

4. Четвертую группу составили меры по либерализации контрольно-надзорных мероприятий в налоговой сфере. Федеральной налоговой службой (ФНС) был издан специальный Приказ ФНС России от 20.03.2020 № ЕД-7-2/181@, предусматривающий временное смягчение требований в области налогового контроля. Данные меры включали продление сроков представления налоговой отчетности, приостановление проведения выездных налоговых проверок и мероприятий принудительного взыскания задолженности для определенных категорий налогоплательщиков.

По данным НИФИ, приостановление ФНС России взысканий задолженности и переход к мягким мерам урегулирования привели к росту суммарной налоговой задолженности на сумму более 300 млрд рублей к концу 2020 г. (НИФИ Минфина России. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.nifi.ru/images/FILES/COVID-19/taxview.pdf>).

В целом, комплексный анализ реализованных экстраординарных налоговых мер свидетельствует о стремлении российского законодателя к обеспечению сбалансированного подхода между фискальными потребностями государства и необходимостью поддержки наиболее уязвимых сегментов экономики.

Четыре выделенные категории мер – от прямых отсрочек и снижения налоговых ставок до стимулирования взаимной поддержки экономических субъектов и либерализации административных процедур – демонстрируют системный характер государственного реагирования на пандемические вызовы.

Особое значение имеет трансформация отдельных антикризисных мер в постоянно действующие механизмы, что свидетельствует об их долгосрочной эффективности для обеспечения экономической устойчивости.

Вместе с тем, эффективность предпринятых налогово-правовых мер была ограничена рядом системных недостатков.

Основополагающей проблемой стала некоторая выборочность в определении круга бенефициаров государственной поддержки. Преимущественная ориентация на субъекты малого и среднего предпринимательства из узкого перечня пострадавших отраслей привела к исключению значительной части экономических субъектов, включая крупный бизнес, из системы налогового стимулирования. Такая избирательность способствовала формированию неравных конкурентных условий и не позволила в полной мере реализовать потенциал налогового регулирования [\[12; 13\]](#).

Существенным недостатком явилось также преобладание временных отсрочек над полноценными налоговыми каникулами или списанием задолженностей. Как отмечает Г.Н. Семенова, в отличие от ряда европейских государств, применявших более радикальные меры поддержки, российский подход ограничился преимущественно переносом налоговых обязательств на более поздние периоды, что не обеспечивало решение проблемы дефицита оборотных средств предприятий [\[14\]](#).

Налоговые меры противодействия санкционному давлению

Масштабное санкционное давление на российскую экономику обусловило формирование особой парадигмы налогово-правового регулирования, адаптированной к условиям ограниченного доступа к внешним рынкам капитала и технологий [\[15\]](#). Данные обстоятельства потребовали перестройки налоговой политики в направлении усиления защитных механизмов и стимулирования внутреннего производственного потенциала.

1. Первая группа мер была направлена на предотвращение оттока финансовых ресурсов и обеспечение их концентрации на решении задач национальной экономической безопасности.

Так, одним из элементов налогово-правового реагирования на беспрецедентные санкционные вызовы в 2022 г. стало значительное усиление и расширение антиофшорного законодательства. В 2023 г. Министерством финансов Российской Федерации был принят Приказ Минфина России от 05.06.2023 N 86н о кардинальном расширении перечня низконалоговых юрисдикций, который с 1 января 2024 г. существенно увеличил количество офшорных зон [\[16; 17\]](#). В обновленный перечень были включены все государства-члены Европейского Союза, Соединенные Штаты Америки, Япония, Сингапур, Тайвань и другие «недружественные» государства, указанные в Распоряжении Правительства РФ от 05.03.2022 N 430-р.

Параллельно в соответствии с Указом Президента РФ от 08.08.2023 № 585 было приостановлено действие отдельных положений соглашений об избежании двойного налогообложения с 38 «недружественными» странами.

Данные меры были дополнены ужесточением требований к контролируемым иностранным компаниям и введением дополнительных обязанностей по раскрытию информации о трансграничном движении капитала [\[18\]](#).

2. Вторая группа мер была связана с реализацией политики импортозамещения и с развитием стратегических отраслей экономики, что потребовало создания специализированных налоговых инструментов [\[19\]](#).

Особое место в системе налогового стимулирования импортозамещения заняли

специализированные льготы для производителей продукции, включенных в реестр организаций, осуществляющих деятельность в сфере радиоэлектронной промышленности (РЭП).

Так, с 1 января 2023 г. в соответствии с п. 1.16 ст. 284 НК РФ установлена пониженная ставка по налогу на прибыль для российских организаций, включенных в реестр организаций, осуществляющих деятельность в сфере радиоэлектронной промышленности (РЭП). Что примечательно, действие пониженной ставки было продлено до 2028 г., хоть с 1 января 2025 г. она стала составлять 8% вместо 3% (при общей ставке налога на прибыль на уровне 25%).

Данные льготы дополняются механизмами ускоренной амортизации оборудования для импортозамещающих производств. С 2022 г. был введен пп. 5. п. 2 ст. 259-3 НК РФ, который расширяет возможности ускоренной амортизации для оборудования из реестра российской радиоэлектронной продукции и отечественного программного обеспечения с повышающим коэффициентом до 3.

Соответствующий реестр был создан в 2015 г. в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 17.07.2015 № 719 в ответ на первую волну санкций. С 1 июля 2024 г. в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 29.06.2024 № 894 подтверждение производства промышленной продукции в Российской Федерации осуществляется исключительно на основании сведений из данного реестра. Включение в реестр предоставляет производителям доступ к комплексу налоговых льгот, включая применение по налогу на прибыль организаций коэффициента 1,5 при формировании первоначальной стоимости основных средств в виде высокотехнологичного оборудования.

При этом в соответствии с абз. 3 п. 1 ст. 257 НК РФ, введенным в 2022 г., повышающий коэффициент при учете первоначальной стоимости основного средства будет составлять 2, если такие средства: 1) включены в реестр российской радиоэлектронной продукции и относятся к сфере искусственного интеллекта; 2) включены в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных; 3) включены в перечень российского высокотехнологичного оборудования, утвержденный Распоряжением Правительства РФ от 20.07.2023 № 1937-р (в ред. от 16.12.2024).

Отмеченные меры изначально были сконструированы как постоянно действующие, хотя они представляют собой непосредственную реакцию на новые санкционные вызовы и угрозы.

Аналогичным образом пп. 7 ст. 150 НК РФ устанавливает освобождение от НДС при ввозе технологического оборудования, аналоги которого не производятся в России. Данная норма действует с 2008 г., однако ее непосредственное применение существенно корректируется за счет расширения (или сокращения) перечня такого оборудования, утверждаемого Правительством России. Это в совокупности с целями соответствующих налоговых льгот позволяет рассматривать их в качестве экстраординарных налоговых мер в части конкретных видов продукции (технологического оборудования).

Таким образом, особенностью налогового стимулирования импортозамещения (как экстраординарной по ситуационному критерию меры) является постепенная трансформация соответствующих мер в постоянно действующие механизмы. Исключением является пп. 1.16 ст. 284 НК РФ, устанавливающий льготы по налогу на

прибыль для организаций из реестра радиоэлектронной промышленности с ограничением срока действия до 2028 г.

Так, например, стоит отметить, что сегодня в рамках ординарного регулирования поддержка стратегических отраслей экономики осуществляется через комплекс налоговых мер, включающий специальные налоговые режимы для резидентов особых экономических зон, территорий опережающего социально-экономического развития, инновационных научно-технологических центров. Здесь же можно отметить, налогово-бюджетное стимулирование инновационного потенциала регионов, которое предполагает использование проектно-целевого финансирования для создания новых производств в сочетании с налоговым стимулированием промышленного развития, при этом особое внимание уделяется определению приоритетных отраслей и производств [\[20\]](#).

Количественная оценка эффективности политики импортозамещения в России демонстрирует двойственный эффект: с одной стороны, наблюдается рост выпуска в защищенных секторах и существенное снижение импорта по целевым категориям, но, с другой стороны, общий вклад импортозамещенных производств в макроэкономические показатели пока умеренный. По данным экспертов Сбер, за 2021-2024 гг. импорт снизился примерно на 22%: с 315 до 247 млрд долларов, прежде всего, за счет машиностроения, оборудования, транспорта и электроники, где сокращение достигло 12-15% (Сбер Про. [Электронный ресурс]. URL:<https://sber.pro/publication/ot-antikrizisnih-mer-k-tehnologicheskому-suverenitetu-itogi-pervih-tryoh-let-importozamescheniya-v-rossii/>). В то же время, негативные последствия для инновационных отраслей сохраняются из-за ограничений внешних поставок (НИУ ВШЭ. [Электронный ресурс]. URL :<https://www.hse.ru/news/expertise/814559899.html>). Кроме того, хоть импортозамещение способствует росту в отдельных сегментах, оно пока слабо влияет на общие темпы развития национальной экономики (РБК. [Электронный ресурс]. URL:<https://companies.rbc.ru/news/fVpIJACr7p/importozameschenie-v-rossii-2025-kak-izmenilas-otechestvennaya-ekonomika/>).

Налоговые меры в условиях частичной мобилизации экономики

Проведение Специальной военной операции обусловило необходимость дополнительной мобилизации финансовых ресурсов государства и формирования особых условий налогообложения для обеспечения оборонных нужд [\[21; 22\]](#).

Налогово-правовое регулирование в данных условиях характеризуется приоритетом публичных интересов над частными. При этом консолидация общества вокруг целей обеспечения национальной безопасности создает правовые и социальные предпосылки для применения более интенсивных (в т.ч. экстраординарных) налоговых мер [\[23; 24\]](#).

Специфика налогово-правового регулирования в подобных условиях проявляется в усилении роли фискальных механизмов, направленных на максимизацию доходов бюджетной системы, при одновременном применении селективных стимулирующих мер для поддержки критически важных отраслей экономики.

1. С одной стороны, формирование частичной мобилизационной экономики потребовало активизации стимулирующих налоговых мер для поддержки импортозамещающих производств и стратегических отраслей. Предоставление налоговых льгот для инвестиций в критически важные технологии, создание специальных налоговых режимов для резидентов индустриальных парков и технопарков, льготное налогообложение доходов от реализации инновационной продукции отражают трансформацию налоговой

системы в инструмент структурной перестройки экономики. Подробнее соответствующие налоговые меры были проанализированы нами выше.

Одновременно реализуется комплекс мер налоговой поддержки для предприятий оборонно-промышленного комплекса, организаций, участвующих в выполнении государственного оборонного заказа, субъектов малого и среднего предпринимательства в стратегически важных отраслях. Данные меры обеспечивают сохранение производственного потенциала и стимулируют развитие приоритетных направлений экономики [\[25: 26\]](#).

Так, в частности, в соответствии с Распоряжением Правительства РФ от 02.09.2025 № 2426-р с 1 января 2026 г. в перечень российского высокотехнологичного оборудования также будут включены беспилотные авиационные системы (БАС) различных типов. Также в данный перечень выходит радиолокационная аппаратура, аппаратура для контроля и управления беспилотными воздушными судами и т.п. Как мы уже отмечали выше, согласно абз. 3 п. 1 ст. 257 НК РФ приобретение налогоплательщиком основных средств и з соответствующего перечня дает ему право на применение повышающего коэффициента 2 при расчете стоимости таких основных средств. Кроме того, производители соответствующего оборудования также могут включаться в реестр организаций, осуществляющих деятельность в сфере радиоэлектронной промышленности, что в соответствии с п. 1.16 ст. 284 НК РФ позволяет их производителям применять пониженнную ставку налога на прибыль на уровне 8%.

Также можно отметить создание на основании Постановления Правительства РФ от 07.10.2021 № 1705 единого реестра результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ военного, специального или двойного назначения. Реализация (или передача) исключительных права на такие результаты освобождается от НДС в соответствии с пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Отдельно стоит упомянуть, что в 2024 г. НК РФ был дополнен двумя новыми статьями, предусматривающими освобождение от НДС (ст. 145.2 НК РФ) и от налога на прибыль (ст. 246.1-1 НК РФ) участников Военного инновационного технополиса «Эра» Министерства обороны Российской Федерации. Также участники данного технополиса платят пониженные страховые взносы в соответствии со ст. 427 НК РФ. Отмеченный инновационный технополис был создан на основании Федерального закона от 14.07.2022 № 253-ФЗ, в соответствии со ст. 1 которого «Эра» представляет собой специализированный научно-исследовательский, производственный и образовательный комплекс, объединяющий в себе научные организации, высшие учебные заведения, государственные корпорации, предприятия ОПК и другие российские организации, которые осуществляют деятельность в интересах обороны и безопасности России.

В целом, как можно заметить, комплекс мер налоговой поддержки для предприятий оборонно-промышленного комплекса изначально формируется в качестве постоянно действующей системы за счет дополнения или расширения ординарных налоговых механизмов новыми аспектами, связанными с обеспечением обороны и безопасности государства в отдельных экстраординарных условиях.

При этом ввиду ограниченной доступности информации о деятельности предприятий ОПК, а также о сфере обороны и безопасности в целом не представляется возможным однозначно оценить объемы совокупных налоговых льгот и преференций, предоставленных в соответствующей сфере. Здесь можно лишь отметить, что совокупные расходы российского бюджета на оборону в 2025 г. составляли 13,5 трлн рублей, что

примерно равняется 6,3% ВВП или 30% всех бюджетных расходов.

2. С другой стороны, ключевым элементом налогово-правового обеспечения экономической безопасности стало введение дополнительного налогообложения.

Наиболее ярким примером данного подхода стало принятие в июле 2023 г. Федерального закона «О налоге на сверхприбыль» для отдельных компаний в целях восполнения бюджетного дефицита, возникшего из-за санкций и иных внешнеторговых ограничений. Сверхприбыль определялась как превышение средней арифметической величины прибыли за 2021 и 2022 гг. над средней арифметической величиной прибыли за 2018 и 2019 гг., при этом ставка налога была установлена в размере 10% от соответствующего превышения. Обязанность по уплате налога на сверхприбыль была возложена на организации, чья средняя прибыль за 2021-2022 гг. до уплаты налогов превышала 1 млрд рублей.

Данная мера обеспечила единоразовое привлечение дополнительных бюджетных средств за счет экстраординарного распределения налогового бремени, что позволило привлечь дополнительные ресурсы на нужды обороны и экономической безопасности. Всего по данным Минфина России налог на сверхприбыль позволил привлечь дополнительно 318,8 млрд руб. (Минфин России. [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=38838-byudzhet_poluchil_3188_mlrd_rublei_ot_naloga_na_sverkhpribyl).

Соответствующая мера встретилась с достаточно резкой критикой со стороны экспертного сообщества. Как отмечает, например, С.Г. Пепеляев, налог на сверхприбыль, введенный в 2023 г. в отношении прибыли, полученной в 2021-2022 гг., был введен с нарушением запрета обратной силы новых налогов, прямо установленного в ст. 57 Конституции Российской Федерации. Признавая объективно возникшую в 2022-2023 гг. необходимость поиска дополнительных источников бюджетных доходов, С.Г. Пепеляев, тем не менее, справедливо указывает на то, что «ради «восстановления» одних фундаментальных ценностей нельзя грубо пренебрегать другими, такими как запрет ретроактивности налогообложения» [\[1\]](#).

Как следствие, подобные экстраординарные налоговые меры, даже если они вводятся однократно, должны опираться на детально проработанную законодательную базу, которая определяет основания их введения, базовые принципы введения и требования к введению (причем процедура их принятия должна быть более строгой по сравнению с принятием ординарных налоговых мер, а не облегченной). Если некоторые временные исключения из правил возможны, то закон обязан содержать инструменты, ограничивающие пределы таких исключений и обеспечивающие скорейший возврат к обычному режиму после истечения строго определенного срока или исчезновения определенных условий.

Впрочем, стоит отметить, что в целях мобилизации отечественной экономики, действительно, преимущественно используются именно ординарные налоговые меры. Так, в 2022-2025 гг. были повышенены ставки ординарных налогов: базовая ставка налога на прибыль организаций увеличена до 25% (ст. 284 НК РФ), введена дифференцированная шкала ставок НДФЛ от 13% до 22% (ст. 224 НК РФ), введен НДС для предприятий на упрощенной системе налогообложения с доходом свыше 60 млн рублей в год, увеличены НДПИ (ст. 342 НК РФ), акцизы, утилизационный сбор на автомобили.

Суммарно в 2025 г. дополнительные доходы от повышения базовых ставок ординарных

налогов и расширения налоговой базы должны составить около 2,6 трлн руб. для всей бюджетной системы России. Наиболее существенные дополнительные доходы ожидаются от повышения налога на прибыль (около 1,6 трлн руб.) и от дифференцированной шкалы НДФЛ (около 500 млрд руб.) (ТАСС. [Электронный ресурс]. URL: <https://tass.ru/ekonomika/20932729>).

При этом все отмеченные выше налоговые меры хоть и являются непосредственной реакцией на актуальные вызовы для отечественной экономической безопасности (т.е. по своей цели являются экстраординарными), но, тем не менее, изначально носят постоянный (ординарный по своей форме) характер.

В данном контексте особенно примечательно внесенное осенью 2025 г. предложение Минфина России о снижении с 60 млн руб. до 10 млн руб. порога доходов для УСН, при превышении которого нужно платить НДС (Минфин России. [Электронный ресурс] URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=39932-minfin_rossii_vnes_v_pravitelstvo_rf_byudzhetnyi_paket). При этом сама обязанность платить НДС организациям на УСН при превышении доходов 60 млн руб. была введена с 1 января 2025 г.

Кроме того, в рамках бюджетного пакета, внесенного Минфином России в Правительство России осенью 2025 г., также предусматривается повышение базовой ставки НДС с 20% до 22%. При этом прямо отмечается, что дополнительные доходы бюджета от повышения ставки НДС будут использованы, прежде всего, для финансирования обороны и безопасности (Интерфакс. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.interfax.ru/russia/1049482>).

В целом, как можно заметить, целевые стимулируемые сектора отечественной экономики пользуются налоговыми льготами и преференциями, не сталкиваясь с негативными последствиями повышения ординарных налогов в целях обеспечения национальной безопасности, в то время как нестимулируемые сектора, напротив, не могут пользоваться льготами и в полной мере несут бремя повышения налогов.

Иными словами, налогово-правовое регулирование в условиях специальной военной операции приобрело дуалистический характер: усиление фискальных механизмов для максимизации бюджетных доходов при одновременном применении выборочных льгот для поддержки стратегически важных отраслей и импортозамещающих производств (а также - непосредственно предприятий ОПК).

Данная трансформация отражает приоритет публичных интересов и использование налоговой системы как инструмента мобилизационной экономики и обеспечения национальной безопасности.

Выводы

Проведенное исследование комплекса экстраординарных налогово-правовых мер обеспечения экономической безопасности России позволяет сформулировать следующие основные выводы.

1. Динамика развития экстраординарных налоговых мер демонстрирует эволюцию от точечных антикризисных инструментов к комплексной системе налогово-правового обеспечения экономической безопасности, характеризующейся усилением роли налоговой политики в структурной перестройке экономики и в достижении технологической независимости в критически важных отраслях.

2. Способность российского налогового права к адаптивному экстраординарному реагированию на разнородные угрозы национальной экономической безопасности можно проследить на примере трех групп актуальных вызовов:

- вызовы пандемии COVID-19 обусловили разработку и применение социально ориентированных и отраслевых стимулирующих мер;
- санкционное давление потребовало создания защитно-стимулирующих механизмов, сочетающих антиофшорные ограничения с поддержкой импортозамещения;
- потребности по частичной мобилизации экономики привели к формированию дуалистического подхода, объединяющего интенсификацию фискальных функций налогового регулирования с выборочным стимулированием стратегических отраслей.

Данная дифференциация демонстрирует гибкость налогово-правового инструментария в условиях различных типов экономических угроз.

3. Анализ экстраординарных налоговых мер, введенных в ответ на вызовы COVID-19, выявил формирование четырех основополагающих категорий: социально ориентированные налоговые меры; меры по корректировке ставок налогов и тарифов обязательных платежей; проектно-ориентированные стимулирующие налоговые меры; меры по либерализации контрольно-надзорных мероприятий в налоговой сфере.

4. Экстраординарные налоговые меры противодействия санкционному давлению характеризуются двуединым подходом: усилением защитных налоговых механизмов, препятствующих оттоку капитала в зарубежные (прежде всего, недружественные) юрисдикции; интенсификацией стимулирования импортозамещающих производств.

Отличительной особенностью мер по противодействию санкциям является их постепенная трансформация из экстраординарных в постоянно действующие механизмы налогового регулирования.

5. Налогово-правовое регулирование в условиях частичной мобилизационной экономики и специальной военной операции приобрело дуалистический характер, проявляющийся в одновременном усилении фискальных механизмов (повышение ставок основных налогов, введение налога на сверхприбыль) для максимизации бюджетных доходов и применении выборочных стимулирующих мер для поддержки критически важных отраслей и импортозамещающих производств.

В целом, на основе проведенного анализа экстраординарные налоговые меры обеспечения экономической безопасности могут быть определены как комплекс специализированных налогово-правовых инструментов временного или постоянного характера, применяемых государством в ответ на чрезвычайные ситуации, кризисные явления или внешние вызовы в целях защиты национальных экономических интересов, поддержания макроэкономической стабильности и обеспечения структурной перестройки экономики в изменившихся условиях.

Библиография

1. Пепеляев С.Г. Налоги "с характером" // Налоговед. 2023. № 7. С. 4-9. EDN: POIRKU.
2. Колсов Д. И. Windfall tax, или налог чрезвычайного характера // Налоговая политика и практика. 2023. № 9(249). С. 34-39. EDN: EWOEGP.
3. Терещенко Н. А. Введение налога на сверхприбыль, как налога чрезвычайного характера // Экономика и бизнес: теория и практика. 2024. № 3-2(109). С. 134-136. DOI:

- 10.24412/2411-0450-2024-3-2-134-136. EDN: SDJXEV.
4. Пепеляев С. Г. Налоговое право как антитеза чрезвычайщине // Закон. 2024. № 11. С. 17-22. DOI: 10.37239/0869-4400-2024-21-11-17-22. EDN: FIKLTF.
5. Пономарева К. А. Налоговые механизмы снижения экономических последствий пандемии COVID-19 в Российской Федерации и Европейском союзе // Актуальные проблемы российского права. 2021. № 7 (128). С. 66-76. DOI: 10.17803/1994-1471.2021.128.7.066-076. EDN: IONVGP.
6. Козырев А.В. Меры по поддержке малого бизнеса в кризисных условиях: международный опыт и российская практика // Экономика, предпринимательство и право. 2021. № 2. С. 267-284. DOI: 10.18334/epp.11.2.111633. EDN: FFSWVI.
7. Соловьева Н. А. Соотношение регулирующей и фискальной функции налогов в Российской Федерации в условиях экономических санкций // Уральский научный вестник. 2023. Т. 1, № 4. С. 94-98. EDN: HWZQCB.
8. Соловьева Н. А. Опыт реализации регулирующей функции налога в условиях экономических санкций на примере Исламской Республики Иран // Евразийский юридический журнал. 2023. № 6(181). С. 264-265. EDN: CAWRBL.
9. Цветков В. А. Мобилизационная экономика: актуальные вопросы сегодняшнего дня // Проблемы рыночной экономики. 2022. № 3. С. 6-15. DOI: 10.33051/2500-2325-2022-3-6-15. EDN: NPOOEU.
10. Сбежнев В. А. Специфика налога на сверхприбыль // Налоги. 2024. № 1. С. 6-9. DOI: 10.18572/1999-4796-2024-1-6-9. EDN: VAKINU.
11. Цветков В.А., Дудин М.Н. Пандемия COVID-19 как угроза продовольственной и экономической безопасности страны // Экономика и управление. 2020. № 26(4). С. 334-344. DOI: 10.35854/1998-1627-2020-4-334-344. EDN: EUSWBM.
12. Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic. Paris: OECD Publishing, 2021. 79 р.
13. Perret S. COVID-19 and Fiscal Policies: Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience. Wolters Kluwer, 2020. 49 р.
14. Семенова Г.Н. Влияние пандемии COVID-19 на прибыль организаций // Вестник Московского государственного областного университета. Серия: Экономика. 2021. № 4. С. 82-94. DOI: 10.18384/2310-6646-2021-4-82-94. EDN: IXUUQE.
15. Ашинова М.К., Козлова Н.Ш., Козлов Р.С. Меры поддержки экономики России и возможные макроэкономические последствия в условиях санкционного давления // Новые технологии / New technologies. 2022. № 18(3). С. 127-133. DOI: 10.47370/2072-0920-2022-18-3-127-133. EDN: CWVFJR.
16. Гапоненко В. Ф. Особенности функционирования офшоров в сфере офшоризации финансовых потоков в стране в контексте экономической безопасности // Проблемы экономики и юридической практики. 2024. Т. 20, № 1. С. 182-188. EDN: GCHHMY.
17. Косогорова Л.А., Крутиков В. К., Якунина В. А., Якунина М. В. "Эффективные собственники" и вывод капиталов в офшоры // Экономика и предпринимательство. 2025. № 2(175). С. 272-274. DOI: 10.34925/EIP.2025.175.2.046. EDN: LYOVVR.
18. Ярцева Н. М. Внешнеэкономическая деятельность российских компаний в условиях новаций налогового законодательства // Российский внешнеэкономический вестник. 2024. № 11. С. 42-48. DOI: 10.24412/2072-8042-2024-11-42-48. EDN: CEJJWS.
19. Титов И. А. Стимулирующая функция налоговой политики как фактор экономического роста в условиях санкционных ограничений // Вестник евразийской науки. 2024. Т. 16. № 5. 10 с. EDN: XWQILN.
20. Макаров И.Н., Кукина Е.Е., Кривых Н.Н. Бюджетно-налоговое стимулирование инновационного потенциала регионов в современных условиях // Креативная экономика. 2022. Т. 16. № 9. С. 3387-3402. DOI: 10.18334/ce.16.9.116221. EDN: KOFUBT.

21. Черняев Е. В., Хайтбаев В. А., Дорошев С. С. Мобилизационная экономика: характеристика, сравнительный ретроспективный анализ // Вестник СамГУПС. 2023. № 2(60). С. 37-44. EDN: LXOQPF.
22. Alaberdeev R. R. On the mobilization model of the economy // Государственная служба. 2023. Vol. 25, No. 2(142). P. 75-79. DOI: 10.22394/2070-8378-2023-25-2-75-79. EDN: VENSPA.
23. Нестеров Г.Г. Налоговая безопасность в системе обеспечения экономической безопасности // Вестник Академии экономической безопасности МВД России. 2009. № 7. С. 10-15. EDN: NBJAMT.
24. Рубан-Лазарева Н. В. Особенности применения мобилизационных элементов налоговой политики за рубежом // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2024. № 3. С. 270-274. DOI: 10.17513/vaael.3315. EDN: PPAEXB.
25. Лев М.Ю. Современные тренды экономической безопасности мобилизационного сценария // Экономика и управление: проблемы, решения. 2022. № 5. Т. 4. С. 43-57. DOI: 10.36871/ek.up.p.r.2022.05.04.007. EDN: FFDLOY.
26. Караваева И. В., Лев М. Ю. Экономика в условиях санкций и частичной экономической мобилизации через призму экономической безопасности // Экономическая безопасность. 2024. Т. 7, № 8. С. 2121-2152. DOI: 10.18334/ecsec.7.8.121598. EDN: VFBGGK.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

На рецензирование представлена статья «Экстраординарные налогово-правовые меры обеспечения экономической безопасности России: актуальная практика» для опубликования в журнале «Налоги и налогообложение». Предметом исследования выступают экстраординарные налогово-правовые меры, введенные в России в ответ на вызовы пандемии COVID-19, санкционного давления и частичной мобилизации экономики. Автор справедливо фокусируется на их роли в обеспечении экономической безопасности, что соответствует заявленной теме. Четко определены объект и предмет, что формирует прочный концептуальный каркас работы. Методология исследования основана на заявленных автором традиционных общенаучных методов (анализ, синтез, индукция, дедукция), а также специальных методов: системного, историко-правового и формально-юридического. В тексте статьи системный анализ прослеживается в классификации мер по трем ключевым вызовам, что методологически верно. Однако эмпирическая составляющая (анализ конкретных сумм мобилизованных доходов, количественная оценка эффективности мер) представлена слабо. Например, ссылка на исследование И.В. Караваевой и М.Ю. Лева (2024) о масштабах мобилизации могла бы быть подкреплена конкретными цифрами для большей убедительности. Актуальность исследования не вызывает сомнений. Налоговая политика как инструмент ответа на кризисы находится в фокусе современных научных и политических дискуссий. Работа корректно встраивается в существующий научный контекст, что подтверждается отсылками к текущим публикациям (2023-2024 гг.) в ведущих журналах и работам таких авторитетных авторов, как С.Г. Пепеляев. Научная новизна заключается в систематизации и комплексном анализе экстраординарных мер именно сквозь призму обеспечения экономической безопасности, а не только фискальной или стимулирующей функции. Автор удачно выделяет тренд трансформации временных экстраординарных мер в постоянные элементы налоговой системы (на примере пониженных тарифов

страховых взносов и льгот для РЭП), что является важным научным наблюдением. Стиль, структура, содержание в целом соответствуют предъявляемым требованиям. Стиль статьи соответствует научной публикации, он формален, корректен и профессионален. Структура логична: введение, три тематических блока, соответствующих выделенным вызовам и выводы. Содержание глубокое и детализированное. Однако, в разделе о мобилизации экономики тезис о «дуалистическом характере» налоговой политики (усиление фискализма + выборочное стимулирование) сформулирован качественно, но требует более четкой аргументации с приведением данных об объеме дополнительных доходов бюджета от повышения ставок и размере налоговой нагрузки на нестимулируемые сектора. Библиография обширна, релевантна теме исследования и представлена современными изданиями. Преобладают источники 2022-2024 годов, что соответствует динамике рассматриваемых событий. Присутствуют как работы ведущих российских экспертов (Пепеляев С.Г., Караваева И.В., Лев М.Ю.), так и ссылки на международный опыт (OECD, 2021). Все ссылки проверяемы через системы цитирования (EDN, DOI), что соответствует высшим академическим стандартам. Автор не вступает в прямую полемику, но имплицитно учитывает критический дискурс. Упоминание неоднозначной оценки «налога на сверхприбыль» и ссылка на позицию С.Г. Пепеляева о необходимости соблюдения конституционных принципов даже в чрезвычайных условиях демонстрируют взвешенность и учет альтернативных точек зрения. Для усиления этого аспекта можно было бы прямо процитировать критические аргументы оппонентов, например, о рисках дестимулирования инвестиций из-за резкого повышения фискальной нагрузки. Выводы являются логическим завершением исследования и представляют значительный интерес для широкой аудитории: ученых-правоведов, экономистов, государственных служащих Минфина и ФНС России, а также представителей бизнеса, стремящихся понять логику и перспективы развития налогового регулирования в условиях кризисов. Таким образом, статья представляет собой качественное научное исследование. Но, для однозначной рекомендации к опубликованию требуется устранить некоторые недостатки: доработать методологию в части эмпирической составляющей; привести четкую аргументацию под тезис о «дуалистическом характере» налоговой политики; привести цитаты критических аргументов оппонентов; внести языковые и стилистические правки (как-то: во введении «...и ее составной части экономической безопасности» – рекомендуется постановка запятой: «...и её составной части, экономической безопасности»; в разделе о COVID-19: «Принципиальным ограничением эффективности данных мер являлось их неприменение к налогу на добавленную стоимость...» – стилистически более грамотно: «...являлось то, что они не применялись к НДС...»). На основании изложенного статья рекомендуется к доработке.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования. Составляет изучение актуальной практики применения экстраординарных налогово-правовых мер обеспечения отечественной экономической безопасности. Предмет исследования автором раскрыт достаточно подробно, однако если речь в заглавии научной статьи идет об обеспечении экономической безопасности, то необходимо было сделать ссылку к Указу Президента РФ от 02.07.2021 № 400 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации», который включает раздел, посвященный экономической безопасности. Цели обеспечения экономической

безопасности страны, согласно указу, – укрепление экономического суверенитета, повышение конкурентоспособности экономики и ее устойчивости к внешним и внутренним угрозам, создание условий для экономического роста, темпы которого будут выше мировых. Также в указе закрепляются задачи, реализация которых направлена на достижение заявленной цели. Считаем, что это необходимо указывать в обосновании актуальности темы научной статьи.

Методология исследования. Автор в отдельном абзаце введения говорит об использовании при написании научной статьи следующих методов: анализ, синтез, индукция, дедукция, системного анализа права, историко-правовой, формально-юридический. При этом автор раскрывает только два из указанных методов – системного анализа права

и историко-правовой. В указанном контексте в тексте статьи рекомендуется раскрывать для чего применялся каждый из заявленных методов в процессе написания научной статьи.

Актуальность. Обусловлена рядом тенденций сложившихся на сегодняшний день в сфере налогообложения: 1) непрерывное развитие и совершенствование налогового законодательства. Ежегодно в Налоговый кодекс РФ вносятся изменения, которые порой не являются системными. Это порождает «пробелы» и проблемные вопросы в сфере налогообложения; 2) использование налоговых льгот и специальных налоговых режимов. Государство заинтересовано в поддержке отечественного бизнеса и развитии промышленности, особенно в рамках импортозамещающих технологий и продуктов; 3) изменения в налоговой реформе. Например, в 2026 году ожидается рост налоговой нагрузки из-за повышения НДС и отмены льгот по страховым взносам, а также усложнение учета для малого бизнеса и ужесточение административного контроля со стороны ФНС. В таких условиях грамотное налоговое планирование и профессиональный консалтинг становятся насущной необходимостью. Налоги и налоговая политика выступают важнейшими элементами системы обеспечения национальной экономической безопасности. С помощью налогов государство перераспределяет часть прибыли предприятий и предпринимателей, доходов граждан, затем направляет ее на развитие производственной и социальной инфраструктуры страны в целом, а также инвестирует в капиталоемкие и фондоемкие отрасли.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения материала в статье научный. Материал излагается логично и последовательно. Статья разделена на самостоятельные разделы: введение, основной текст, выводы, библиография. В целом структура научной статьи соответствует рекомендациям международного стандарта IMRAD. Основной текст статьи также разделен на отдельные структурные элементы: налоговые меры обеспечения экономической безопасности в условиях пандемии COVID-19; налоговые меры противодействия санкционному давлению; налоговые меры в условиях частичной мобилизации экономики. Предложенное автором структурирование основного текста научной статьи позволило всесторонне раскрыть заявленную тему и существенно облегчает процесс восприятия информации. Содержание статьи полностью соответствует ее названию.

Библиография. Включает 26 источников, в том числе изданных за последние пять лет. Некоторые из приведенных источников индексируются в ядре РИНЦ и международных базах цитирований. В целом соответствует необходимым требованиям. Заслуживает внимания проведенный автором анализ научной литературы на иностранном языке, это позволило более глубоко осветить заявленную тематику и существующие проблемные вопросы в изучаемой области общественных отношений.

Апелляция к оппонентам. В статье приводится апелляция к оппонентам. Автор

анализирует подходы ученых по тем или иным вопросам регламентации и практики применения экстраординарных налогово-правовых мер обеспечения отечественной экономической безопасности, высказывает собственную позицию по поводу различных подходов ученых-правоведов, оценивает справедливость подходов некоторых из них. Выводы, интерес читательской аудитории. Статья может быть рекомендована к публикации в журнале «Налоги и налогообложение», однако автору необходимо при дальнейшей научной проработке указанной тематики учесть пожелания и рекомендации рецензента. Интерес читательской аудитории к заявленной в статье теме представляется весьма высоким и определяется ее актуальностью, а также качеством излагаемого в статье материала.