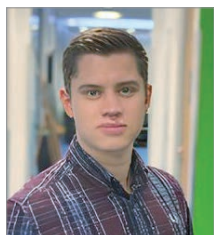


**Ольга Викторовна
БОЛТИНОВА,**

профессор кафедры
финансового права
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА),
почетный
работник высшего
профессионального
образования РФ,
доктор юридических наук,
профессор
o.boltinova@mail.ru
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9



**Алексей
Александрович
СОРОКИН,**

ассистент кафедры
финансового права
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА)
alexey4.sorokin@gmail.com
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

© Болтинова О. В.,
Сорокин А. А., 2023

Правовое регулирование применения льгот по обязательным платежам отдельными субъектами финансового права

Аннотация. Вопросы, связанные с налоговыми льготами, являются неотъемлемой частью стимулирующей функции налогов. Статья посвящена анализу доктринальных определений понятия «налоговая льгота», соотношению указанного понятия с термином «налоговая преференция». В рамках статьи приводится классификация налоговых льгот с практическими примерами. Для целей исследования авторы рассматривают различные подходы к определению понятия «налоговая льгота», исследуются нормы и правоприменительная практика, обосновывающая разграничение указанного понятия и термина «налоговая преференция». Отдельно рассмотрены положения, посвященные налогообложению инновационной деятельности и IT-компаний. Кроме того, авторами сформулировано предложение по совершенствованию законодательства в данной сфере.

Ключевые слова: налогообложение, элементы налога, налог на прибыль организаций, НДС, страховые взносы, налоговые льготы, налоговые преференции, классификация налоговых льгот, IT-маневр, инновационная деятельность, инновации, возмещение.

DOI: 10.17803/2311-5998.2023.107.7.130-137

Olga V. BOLTINOVA,

Professor of Department in financial law of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Honorary worker of higher professional education of the Russian Federation, Dr. Sci. (Law), Professor
o.boltinova@mail.ru
9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

Alexey A. SOROKIN,

Assistant of Department in financial law of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
alexey4.sorokin@gmail.com
9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

Legal regulation of the application of benefits on mandatory payments by individual subjects of financial law

Abstract. Issues related to tax benefits are an integral part of the stimulus function of taxes. The article is devoted to the analysis of doctrinal definitions of "tax exemption", correlation of this concept with the term tax preference. The article provides a classification of tax benefits with practical examples.

For the purposes of the research the authors consider various approaches to definition of a "tax benefit", the norms and law-enforcement practice substantiating differentiation of the mentioned concept and the term "tax preference" are investigated. A separate consideration of the provisions on taxation of innovative activities and IT-companies. In addition, the authors formulated a proposal to improve the legislation in this area.

Keywords: *taxation, elements of the tax, corporate income tax, VAT, insurance payments, tax benefits, tax preferences, classification of tax benefits, IT maneuver, innovation activities, innovation, reimbursement.*

Налоговые льготы являются факультативным элементом налогового закона, следовательно, отсутствие их в правовом регулировании не влияет на факт установления налога (в отличие от обязательных элементов). При этом налоговые льготы могут являться эффективным инструментом правового регулирования, которые могут стимулировать развитие различных отраслей экономики.

С учетом современных вызовов для Российской Федерации от государства требуется последовательная налоговая политика, в том числе в области нормативного регулирования налоговых льгот, которые могут стать одним из ключевых инструментов дальнейшего экономического развития государства. О важности предоставления бизнесу системной поддержки, в том числе налоговых льгот, говорил Президент РФ В. В. Путин в Послании Президента Федеральному Собранию в 2023 г.¹

Налоговый кодекс РФ в ст. 56 содержит легальное определение налоговых льгот, под которыми понимаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, в том числе возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Следует согласиться с мнением Д. В. Тютина, что определение «налоговая льгота», которое дано в НК РФ, является достаточно узким². В связи с этим в налоговом праве существует мнение, что легальное определение не отражает правовую природу налоговой льготы. Например, И. И. Кучеров указывает, что исходя из определения, которое содержится в ст. 56 НК РФ, не относится к налоговым льготам изменение сроков уплаты налогов³.

Вместе с тем среди ученых-правоведов нет единого мнения по поводу того, что понимается под налоговой льготой. Некоторые представители науки налогового права при рассмотрении вопросов, связанных с налоговыми льготами, цитируют ст. 56 НК РФ, т.е. под налоговыми льготами понимают преимущества,

¹ Послание Президента Федеральному Собранию 2023 года // URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/70565> (дата обращения 12.04.2023).

² Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций // СПС «КонсультантПлюс». 2020.

³ Кучеров И. И. Теория сборов и налогов : монография. М. : Юринфор, 2009. С. 471.



которые полностью или частично освобождают налогоплательщиков от обязанности уплачивать налоги⁴.

По мнению А. В. Брызгалина, налоговой льготой является исключительная возможность лица полностью или частично не уплачивать законно установленный налог, т.е. освобождение от уплаты налога, а также иное смягчение налогового бремени⁵.

Р. К. Костанян отождествляет налоговые льготы с правовыми преимуществами и отмечает их двойственность. С одной стороны, часть налогоплательщиков нуждаются в государственной поддержке по различным основаниям, с другой — льготы устанавливаются в отношении общественно полезной деятельности⁶.

В научной литературе также существуют разные подходы к пониманию термина «налоговая льгота»: широкий и узкий. Как правило, в рамках узкого подхода налоговая льгота рассматривается как элемент юридического состава налога. В широком смысле под налоговой льготой понимаются преференции, которые не только освобождают частично или полностью от уплаты налогов, но и позволяют изменить срок уплаты налога (например путем предоставления отсрочки, рассрочки, налогового кредита), а также иные преимущества, улучшающие положение налогоплательщика⁷.

Кроме того, в правовой и экономической доктрине известно понятие «налоговая преференция», которое не отождествляется с термином «налоговая льгота». Термин «налоговая преференция» также используется в правоприменительной практике⁸.

А. С. Баландина под налоговой преференцией понимает предоставление государством преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков в виде снижения сумм налоговых обязательств, носящее обязательный характер, на условиях встречных обязательств со стороны налогоплательщика⁹.

Н. А. Шевелева отмечает, что налоговые преференции не получают оформления в виде налоговых льгот, представляют собой экономическую выгоду — уменьшение размера налогового обязательства¹⁰.

⁴ Налоговое право : учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. М. : Проспект, 2021. С. 234 ; Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Альпина Пабли., 2020. С. 800 ; *Миляков Н. В.* Налоговое право : учебник. М. : Инфра-М, 2010. С. 383.

⁵ *Налоги и налоговое право : учебное пособие / под ред. А. В. Брызгалина.* М. : Аналитика-Пресс, 2016. С. 296.

⁶ *Костанян Р. К.* Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 9.

⁷ *Костанян Р. К.* Указ. соч.

⁸ Письма Минфина России от 03.02.2021 № 03-05-05-01/6891 4; от 28.09.2020 № 03-03-10/84983 ; от 11.03.2013 № 03-05-05-01/7258 // СПС «КонсультантПлюс».

⁹ *Баландина А. С.* Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций // Вестник Томского гос. ун-та. 2011. № 4 (16). С. 108.

¹⁰ *Шевелева Н. А.* Налогово-правовые механизмы государственной поддержки предпринимательства в современных условиях // Актуальные проблемы российского права. 2020. № 11. С. 39.

Стоит согласиться с мнением Д. В. Баязитовой, что «налоговые преференции» и «налоговые льготы» по своему смыслу являются близкими понятиями, так как предоставляют налогоплательщикам определенные преимущества, но при этом имеют различия¹¹. Как указывается в одной из работ¹², различий между указанными понятиями много. При этом, по нашему мнению, ключевой является обязательность применения налоговой преференции, в отличие от налоговой льготы, которая применяется по усмотрению налогоплательщика.

Указанный вывод подтверждается обширной правоприменительной практикой¹³. Так, Конституционный Суд РФ в определении от 15.05.2007 № 372-О-П указывает, что нулевая ставка является обязательным элементом и налогоплательщик не может произвольно ее применять (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения¹⁴.

Таким образом, для целей правового регулирования необходимо разграничивать термины «налоговые преференции» и «налоговые льготы».

В связи с вышесказанным можно с уверенностью отметить, что существует достаточно большое количество доктринальных подходов к определению налоговых льгот. По нашему мнению, стоит согласиться с предложенным Р. К. Костяным подходом, согласно которому льготы могут рассматриваться как в узком, так и в широком смысле.

Представив подходы к пониманию налоговых льгот, предлагаем рассмотреть их классификацию.

А. Б. Быля¹⁵ указывает, что в зависимости от того, на изменение какого элемента структуры налога направлена льгота, можно выделить:

1) изъятия — льгота, направленная на выведение из-под налогообложения отдельных объектов налогообложения (например, доходы, которые не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций согласно ст. 251 НК РФ);

2) скидки — льготы, направленные на сокращение налоговой базы (например, налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость по ст. 218—221 НК РФ);

3) освобождения — льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки (например, 0 % налоговая ставка установлена для российских организаций в области ИТ при соблюдении ряда критериев согласно п. 1.15 ст. 284 НК РФ).

¹¹ Баязитова Д. В. Содержание и классификация налоговых льгот и преференций // Промышленность: экономика, управление, технологии. 2015. № 1 (55). С. 84.

¹² Тютюрюков Н. Н., Тернопольская Г. Б., Тютюрюков В. Н. Налоговые льготы и преференции: цель — одна, а механизм — разный // Налоговая политика и практика. 2009. № 10 (82). С. 18—23.

¹³ Определение Верховного Суда РФ от 22.10.2020 № 307-ЭС20-15362 по делу № А52-2663/2019 ; постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 12.12.2022 по делу № А05-11243/2021 ; постановление Арбитражного суда Уральского округа от 08.11.2019 по делу № А50-34464/2018 // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 15.05.2007 № 372-О-П // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁵ Финансовое право : учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М. : Проспект, 2014. С. 273.



Также можно классифицировать налоговые льготы в зависимости от субъекта, который уполномочен их устанавливать. По этому критерию налоговые льготы делятся:

- 1) на федеральные (льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются НК РФ);
- 2) региональные (льготы по региональным налогам устанавливаются НК РФ и (или) региональными законами);
- 3) местные (льготы устанавливаются НК РФ и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя о налогах)).

По субъектному составу налоговые льготы могут классифицироваться:

- 1) на льготы для физических лиц (например, для отдельных категорий граждан установлены пониженные ставки по транспортному налогу);
- 2) льготы для юридических лиц (например, реализация российского программного обеспечения, включенного в реестр Минцифры России, не подлежит обложению НДС).

Также, налоговые льготы можно классифицировать в зависимости от вида налога, к которому они установлены. Согласно этой классификации, можно выделить следующие налоговые льготы:

- 1) по акцизу;
- 2) налогу на добавленную стоимость;
- 3) налогу на доходы физических лиц;
- 4) налогу на прибыль организаций;
- 5) налогу на добычу полезных ископаемых;
- 6) транспортному налогу;
- 7) налогу на имущество организаций;
- 8) налогу на имущество физических лиц;
- 9) земельному налогу.

При анализе положений налогового законодательства мы установили, что на сегодняшний день существует более 200 видов различных налоговых льгот. Причем на данный момент имеется тенденция к их увеличению. Некоторые виды льгот имеют секторальный характер, т.е. направлены на стимулирование отдельных отраслей экономики, и именно в этом качестве проявляется регулирующая и стимулирующая роль налоговых льгот в налоговых отношениях.

В частности, существуют налоговые льготы для IT-отрасли, например, как было отмечено выше, освобождение реализации программ ЭВМ от уплаты налога на добавленную стоимость.

Предлагаем рассмотреть пример налоговых льгот IT-отрасли и для инновационной деятельности. Начиная с 01.01.2021 в НК РФ были добавлены новые правила обложения деятельности российских IT-компаний: по налогу на прибыль организации введен п. 1.15 ст. 284 НК РФ, внесены изменения в порядок обложения НДС реализации российских программ для ЭВМ (пп. 26 п. 1 ст. 149 НК РФ), изменены порядок применения пониженных страховых взносов (п. 18 ст. 427 НК РФ) и тариф страховых взносов для указанных организаций.

В научной литературе внесенные изменения получили наименование «налоговый маневр для IT-компаний».

Рассмотрим более подробно каждое нововведение.

Согласно п. 1.15 ст. 284 НК РФ вводилась ставка по налогу на прибыль организаций в размере 3 %, которая зачислялась в федеральный бюджет, и 0 %, которая зачислялась в региональный бюджет.

Условиями для применения пониженной ставки являлись:

1) получение российской организацией документа, подтверждающего государственную аккредитацию организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий;

2) доля выручки от профильной деятельности, связанной с деятельностью в области информационных технологий, составляющая более 90 % от всей суммы доходов;

3) среднесписочная численность работников организации не менее семи человек.

Как следует из вышесказанного, при удовлетворении указанных критериев организации имели право на применение пониженной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций. При этом юристами отмечалось, что часть IT-компаний не подпадали под эти условия, в связи с чем в п. 1.15 ст. 284 НК РФ внесены изменения¹⁶.

Новая редакция устанавливает на период 2020—2024 гг. налоговую ставку по налогу на прибыль организаций в размере 0 %. Кроме того, были изменены критерии для ее применения: 1) доля выручки от профильной деятельности в области информационных технологий была снижена до 70 %; 2) исключен критерий, связанный со среднесписочной численностью работников организации; 3) введен перечень компаний, которые не имеют право применять нулевую ставку.

В части обложения НДС операций по реализации исключительных прав для ЭВМ начиная с 01.01.2021 не подлежат обложению указанные операции, если программы для ЭВМ и базы данных включены в реестр российского программного обеспечения¹⁷.

Также для организаций IT-отрасли вводились пониженные тарифы страховых взносов. Согласно п. 1.1 п. 2 ст. 427 НК РФ установлены следующие пониженные тарифы страховых взносов (см. таблицу).

Страховые взносы	Тариф страховых взносов с 01.01.2021, %
На обязательное пенсионное страхование	6
На обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	1,5
На обязательное медицинское страхование	0,1

¹⁶ Федеральный закон от 14.07.2022 № 321-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁷ Реестр российского программного обеспечения // URL : <https://reestr.digital.gov.ru/>.



При этом страховые взносы по указанным тарифам начисляются на сумму выплат, не превышающую единую предельную величину базы для исчисления взносов. На 2023 г. эта величина составляет 1 917 000 руб. На сумму выплат сверх этой величины страховые взносы не начисляются.

Вместе с тем в правоприменительной практике сложилась ситуация, когда лицо могло использовать иные льготные режимы, и в первую очередь применять льготы, установленные для участников проекта «Сколково» и одновременно осуществлять деятельность в области информационных технологий. В этой связи ставился вопрос о допустимости применения двух льгот одновременно.

Правоприменитель подтвердил возможность использования льгот, установленных для участников проекта «Сколково» и организаций ИТ-отрасли, что подтверждается правоприменительной практикой¹⁸.

Основным вопросом, связанным с применением указанных льгот одновременно, являлось наличие более выгодных тарифов по страховым взносам для компаний ИТ-отрасли. Так, согласно п. 2.4 ст. 427 НК РФ для участников проекта «Сколково» применяется единый пониженный тариф страховых взносов в размере 15 %. В этой связи возникали ситуации, когда организации — участники проекта «Сколково» могли претендовать на пониженный тариф страховых взносов в общем размере 7,6 %.

При этом государство, понимая важность инновационной деятельности организаций в рамках проекта «Сколково», постановлением Правительства РФ от 15.02.2023 № 228¹⁹ предусмотрело право на возмещение всем участникам проекта «Сколково» затрат на уплату страховых взносов до уровня ИТ-компаний (7,6 %).

По нашему мнению, введение механизма возмещения страховых взносов является положительным сигналом для стимулирования инновационной деятельности. Однако данный механизм имеет определенные недостатки, например, накладывает на участников бюджетного процесса дополнительные обязанности по контролю за использованием бюджетных трансфертов, на фонд «Сколково» — дополнительную нагрузку, включая подготовку отчетности и исполнение других обязательных требований.

В этой связи для целей обеспечения стабильности правового регулирования предлагается внести изменения в НК РФ, которые установят единый пониженный тариф страховых взносов в размере 7,6 % для участников проекта «Сколково».

Таким образом, указанные нововведения позволят избежать необходимость использования возмещения страховых взносов и упростят бюджетный процесс, а также будут способствовать выполнению пп. «д» п. 2 Указа Президента РФ от

¹⁸ Письма Минфина России от 09.09.2022 № 03-15-06/87543 ; от 14.06.2022 № 03-15-06/56068 ; от 28.09.2020 № 03-03-10/84983 // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁹ Постановление Правительства РФ от 15.02.2023 № 228 «Об утверждении Правил предоставления субсидии из федерального бюджета некоммерческой организации Фонд развития Центра разработки и коммерциализации новых технологий на возмещение части затрат юридических лиц, получивших статус участника проекта создания и обеспечения функционирования инновационного центра «Сколково», связанных с осуществлением исследовательской деятельности и коммерциализации ее результатов» // СПС «КонсультантПлюс».

21.07.2020 № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года»²⁰ в рамках национальной цели «Цифровая трансформация».

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Баландина А. С.* Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций // Вестник Томского гос. ун-та. — 2011. — № 4 (16). — С. 105—110.
2. *Баязитова Д. В.* Содержание и классификация налоговых льгот и преференций // Промышленность: экономика, управление, технологии. — 2015. — № 1 (55). — С. 82—87.
3. *Костянян Р. К.* Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2008. — 189 с.
4. *Кучеров И. И.* Теория сборов и налогов : монография. — М. : Юринфор, 2009. — 471 с.
5. *Миляков Н. В.* Налоговое право : учебник. — М. : Инфра-М, 2010. — 383 с.
6. *Налоги и налоговое право : учебное пособие / под ред. А. В. Брызгалина.* — М. : Аналитика-Пресс, 2016. — 574 с.
7. *Налоговое право : учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова.* — М. : Проспект, 2021. — 234 с.
8. *Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева.* — М : Альпина Пабли., 2020. — 800 с.
9. *Тютин Д. В.* Налоговое право : курс лекций // СПС «КонсультантПлюс».
10. *Тютюрюков Н. Н., Тернопольская Г. Б., Тютюрюков В. Н.* Налоговые льготы и преференции: цель — одна, а механизм — разный // Налоговая политика и практика. — 2009. — № 10 (82).
11. *Финансовое право : учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева.* — М. : Проспект, 2014. — 648 с.
12. *Шевелева Н. А.* Налогово-правовые механизмы государственной поддержки предпринимательства в современных условиях // Актуальные проблемы российского права. — 2020. — № 11. — С. 36—48.

²⁰ Указ Президента РФ от 21.07.2020 № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года» // СЗ РФ. 2020. № 30. Ст. 4884.