Рассмотрены проблемы технико-юридического оформления льготных налоговых режимов на примере Налогового кодекса Российской Федерации. Обоснованием введения льготного правового режима является объективно обусловленная необходимость применения правовых средств по облегчению правового положения субъектов, соответствующая одной из целей льготных правовых режимов. Основные причины, препятствующие развитию оптимального налогового стимулирования, видятся в некотором несовершенстве юридической техники налогового законодательства. Отмечено, что при конструировании льготного налогового режима следует исходить из общих целей льготных правовых режимов, а именно в обеспечении правового равенства и социальной справедливости, а также в поддержании позитивной значимой для государства активности субъектов права. Необходимо, чтобы льготный правовой режим работал в рамках данных целей, исключая возможность манипуляции, злоупотребления льготами, использования их в незаконных, корыстных интересах, создания коррупционных механизмов. Приведен пример нечеткого формулирования цели льготного налогового правового режима.

Ключевые слова: льготный правовой режим; налоговая льгота; юридическая техника; налог.

Александр Владимирович Подольский, старший преподаватель,
кафедра «Международное право», ФГБОУ ВО «Тамбовский
государственный технический университет», Тамбов, Россия;
mse.shurik@gmail.com

Роман Львович Никулин, канд. ист. наук, доцент,
кафедра «Конституционное и административное право»,
ФГБОУ ВО «Тамбовский государственный технический университет»,
Тамбов, Россия;
rnikulin3@gmail.com

ТЕХНИКО-ЮРИДИЧЕСКОЕ ОФОРМЛЕНИЕ Льготных Правовых Режимов на примере Налогового Кодекса России

Введение

Льготы как правовые стимулы, устанавливающие определенный облегченный порядок реализации прав и исполнения обязанностей, всегда расположены в диспозиции правовой нормы. Как известно, диспозиция – это такой элемент нормы права, который определяет модель поведения субъектов. В диспозиции устанавливаются права и обязанности субъектов, возникающие при наличии предусмотренных в гипотезе юридических фактов. Поэтому эффективность вводимого льготного правового режима во многом зависит от того, насколько доступно и непротиворечиво фиксируются права и обязанности субъектов, то есть диспозиция правовой нормы, предписывающая как должен или может действовать субъект, на ко-

торого распространяют свое действие льготные условия, обозначенные в гипотезе, должна быть четкой и недвусмысленной. В то же время гипотеза правовой нормы любого льготного правового режима также требует полной ясности: от какого, конкретно, обстоятельства зависит «включение» льготного правового режима для конкретного субъекта – социальный статус субъекта, его экономическая деятельность, совокупность ряда юридических фактов и т.д.

Обсуждение

Совершенствование технико-юридического оформления льготных правовых режимов на теоретическом уровне требует универсализации терминологии, используемой в системе льготирования. Обобщая различные подходы к определению понятий «льгота», «льготный правовой режим», необходимо руководствоваться целями льготирования и установления льготных правовых режимов.

Обоснованием введения льготного правового режима является объективно обусловленная необходимость применения правовых средств по облегчению правового положения субъектов, соответствующая одной из целей льготных правовых режимов. Льготным правовым режимом является установленный законом или иным разрешенным законом способом особый порядок реализации субъективных прав и обязанностей при помощи правовых средств, направленных на интенсификацию реализации прав, либо облегчение исполнения или освобождение от обязанностей, либо уменьшения или освобождения от ответственности. Цель его введения – социально значимый результат, выражающийся в достижении и обеспечении правового равенства и социальной справедливости либо стимулировании важной для государства хозяйственной активности субъектов, упрощении возможности получить определенный правовой статус.

Следует отметить, что не всегда правовые средства, составляющие структуру льготного правового режима, используются таким образом, чтобы обеспечивать действенность механизмов его реализации. Примером тому могут служить имеющиеся в налоговом законодательстве льготные налоговые режимы.

Дефинирование одной из основополагающих для их технико-юридического оформления категории «льготы по налогам и сборам», осуществленное законодателем в ст. 56 Налогового кодекса РФ, в целом, представляется вполне удачным. Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. В определении четко прослеживается, какими дополнительными возможностями юридического характера наделяется управомоченный субъект (пользователь льготы). Здесь очевидно применение технико-юридического приема исключений, свойственного всем льготным правовым режимам. Далее, опираясь на данное определе-

ние, Налоговый кодекс РФ вводит целый ряд специальных (льготных) налоговых режимов. Общий перечень таких режимов дается в ст. 18 Налогового кодекса РФ. Указанные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов. К ним относятся:

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- 2) упрощенная система налогообложения;
- 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
- 5) патентная система налогообложения;
- 6) налог на профессиональный доход (в порядке эксперимента).

Также налоговые льготные правовые режимы действуют на специальных территориях (особых экономических зонах, территориях опережающего развития и т.д.). Кроме того, отдельные льготные налоговые режимы установлены в отношении имущества и доходов физических лиц.

Система налогового льготирования, представленная многообразием льготных налоговых режимов, тем не менее не всегда работает на достижение целей льготного правового регулирования. Так, некоторые исследователи выделяют целый ряд коррупциогенных факторов в сфере правового регулирования налоговых стимулов: широту дискреционных полномочий (процесс предоставления льгот предполагает административное усмотрение); завышенные требования к лицу, желающему реализовать свои права (в большинстве случаев предоставление льгот опосредуется предоставлением широкого перечня документов, подтверждающих право на льготу); юридиико-лингвистическую коррупциогенность (наличие пробелов в правовом регулировании, низкий уровень конкретности некоторых норм); отсутствие общественного контроля над субъектами налогового администрирования; заполнение законодательных пробелов при помощи нормативных актов органов исполнительной власти (частные разъяснения налоговых и финансовых органов по тем или иным вопросам применения налогового законодательства до внесения изменений в соответствующий закон) [3, с. 78].

Основные причины, препятствующие развитию оптимального налогового стимулирования, видятся как раз в некотором несовершенстве юридической техники налогового законодательства. Пункт 6. ст. 3 Налогового кодекса РФ требует, чтобы при установлении налогов были определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить. С точки зрения юридической техники для соблюдения указанных требований необходимо четко формулировать суть законоположений, что позволит обеспечить их легальное, единообразное толкование правоприменителями.

Важной неотъемлемой принадлежностью льготных налоговых правовых режимов являются цели их установления. Выше было обращено вни-

мание на то, что с позиций целеполагания выделяются правовые режимы, ориентированные на закрепление реального равноправия субъектов правовых отношений и социальной справедливости, реализующие, по преимуществу, компенсационную функцию, а также правовые режимы, направленные на стимулирование позитивной, полезной для общества и государства активности субъектов и реализующие, в связи с этим, стимулирующую или мотивационную функцию. Анализ структуры различных льготных правовых режимов в сфере налогообложения, особенностей формализации правовых средств, ее составляющих, приводит к мысли, что практически во всех случаях цели установления того или иного льготного налогово-правового режима презюмируются, выводятся фактически из содержания правовых норм и институтов, однако не находят своего закрепления в актах законодательства о налогах и сборах. Может показаться излишней теоретизацией, не имеющей практического значения и перегружающей содержание налогового закона, высказываемое некоторыми исследователями предложение о нормативном закреплении целей и обобщенных характеристик различных льготных режимов в сфере налогообложения [4, с. 62]. Однако обратная ситуация вполне может обернуться девальвацией функционального потенциала льготного правового режима, несогласованностью презюмируемых целей его установления и технико-юридическим наполнением его структуры. Законодательные дефекты могут оказаться прямым следствием расхождения между смутно или весьма абстрактно понимаемой целью конструирования льготного режима и используемыми для этого правовыми средствами и инструментами.

Так, в уже упомянутой выше ст. 18 Налогового кодекса РФ предусматривается целый ряд специальных налоговых режимов. Юридический состав налогов, ими предусмотренных, закрепляется в рамках раздела VIII.1 «Специальные налоговые режимы» части второй Налогового кодекса РФ. Зададимся вопросом: а какова цель установления одного из наиболее востребованных в среде субъектов предпринимательской деятельности специальных налоговых режимов – упрощенной системы налогообложения? Отвечая на него, мы, разумеется, скажем, что ей полагается соотноситься с основными целями и принципами государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства, закрепленными в ст. 6 Федерального закона от 24 июля 2007 года № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» [2], и она должна заключаться в обеспечении благоприятных условий для развития субъектов малого и среднего предпринимательства. Однако насколько юридическая конструкция режима адекватна соответствующей цели? Укажем лишь на одно, весьма незначительное, на первый взгляд, обстоятельство.

В качестве одного из оснований использования данного правового режима организациями является, согласно п. 2 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ, непревышение их доходов за девять месяцев года, в котором они подают уведомление о переходе на данный режим налогообложения, размера в 112,5 млн рублей. В соответствии с п. 4 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ утрачивают право на применение упрощенной системы налогообложения, среди прочих оснований, налогоплательщики, доходы кото-

рых по итогам налогового (отчетного) периода превысили 150 млн рублей; организации, остаточная стоимость основных средств которых превысила 150 млн рублей; организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период превысила 100 человек. Как видим, один из основных критериев, определяющих границы использования данного налогового режима субъектами предпринимательской деятельности, – это допустимые диапазоны масштаба того или иного бизнеса.

Однако, если мы обратимся к Постановлению Правительства РФ от 4 апреля 2016 года № 265 [1], устанавливающему в целях применения положений Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» предельные значения доходов от осуществления предпринимательской деятельности для идентификации субъектов малого и среднего предпринимательства, то окажется, что для так называемых малых предприятий она составляет 800 млн рублей, а для средних – 2 млрд рублей. Сопоставимое предельное значение дохода в 120 млн рублей устанавливается лишь для так называемых микропредприятий. То есть в условиях, когда годовой доход субъекта малого и среднего предпринимательства не превысит 2 млрд рублей, он, при соблюдении и иных условий отнесения к данной категории, вправе рассчитывать на получение различных форм государственной поддержки. Но, если его годовой доход превысит 150 млн рублей, то он лишается одной из ее наиболее действенных мер – возможности использовать довольно удобный для себя льготный налоговый режим.

Возможно, результат мог быть иным, если бы федеральный законодатель изначально четко сформулировал цели установления данного налогового режима. Но подобранные вне системной связи с нормативными актами, закрепляющими стратегические цели государственной политики в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, допустимые для использования одного из наиболее востребованных льготных налогов режимов масштабы ведения бизнеса, вольно или невольно подталкивают субъектов малого и среднего предпринимательства к нарушению требований налогового законодательства. Думается, рост в правоприменительной практике числа споров, связанных с налоговыми последствиями так называемого «дробления бизнеса», не в последнюю очередь связан со стремлением субъектов малого и среднего предпринимательства оптимизировать любыми имеющимися способами свою налоговую нагрузку и остаться в рамках приемлемого налогового режима.

Заключение

Говоря о проблемах технико-юридического оформления льготных правовых режимов в общем и льготных налоговых режимов в частности, следует отметить высокую значимость правильной проработанности всего процесса льготирования, закрепляемого в таких режимах. Разрабатывая нормативно-правовой акт, устанавливающий льготный правовой режим, законодатель в первую очередь должен руководствоваться его целями. Важно, чтобы льготный правовой режим функционировал именно в рам-

ках этих целей, исключая возможность манипуляции, злоупотребления льготами, использования их в незаконных, корыстных интересах, создания коррупционных механизмов.

Список литературы

1. **О предельных** значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства: постановление Правительства Российской Федерации от 04.04.2016 № 265 // Собрание законодательства РФ. 2016. № 15. Ст. 2097.
2. **О развитии** малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации: федер. закон от 24.0.2007 № 209-ФЗ (ред. от 27.12.2019) // Собрание законодательства РФ. 2007. № 31. Ст. 4006
3. **Пономарев А. В.** Правовые стимулы в налоговом праве Российской Федерации // Современное право. 2012. № 6. С. 76 – 79.
4. **Федосимов Б. А.** Правовой режим налоговых льгот по законодательству Российской Федерации: монография. Чебоксары: ИД «Среда», 2019. 152 с.

References

1. **[On the limit** values of income received from carrying out entrepreneurial activities for each category of small and medium-sized enterprises: Decree of the Government of the Russian Federation of 04.04.2016 No. 265], *Sobraniye zakonodatel'stva RF* [Collection of Legislation of the Russian Federation], 2016, no. 15, art. 2097. (In Russ.).
2. **[On the development** of small and medium-sized enterprises in the Russian Federation: federal law dated 24.0.2007 No. 209-FZ (as amended on 12/27/2019)], *Sobraniye zakonodatel'stva RF* [Collection of Legislation of the Russian Federation], 2007, no. 31, art. 4006. (In Russ.).
3. **Ponomarev A.V.** [Legal incentives in the tax law of the Russian Federation], *Sovremennoye pravo* [Modern Law], 2012, no. 6, pp. 76-79. (In Russ.).
4. **Fedosimov B. A.** *Pravovoy rezhim nalogovykh l'got po zakonodatel'stvu Rossiyskoy Federatsii* [The legal regime of tax benefits under the legislation of the Russian Federation], Cheboksary: Sreda, 2019, 152 p. (In Russ.).

Technical and Legal Registration of Preferential Legal Regimes Using the Example of the Tax Code of Russia

A. V. Podolskiy, Senior Lecturer,
Department of International Law,
Tambov State Technical University, Tambov, Russia;
mse.shurik@gmail.com

R. L. Nikulin, Cand. of Hist. Sci., Associate Professor,
Department of Constitutional and Administrative Law,
Tambov State Technical University, Tambov, Russia;
rnikulin3@gmail.com

The problems of technical and legal registration of preferential tax regimes are examined using the example of the Tax Code of the Russian Federation. The justification for the introduction of a preferential legal regime is an objectively-determined need for the use of legal means to ease the legal

status of entities, corresponding to one of the goals of preferential legal regimes. The main reasons that impede the development of optimal tax incentives are seen in some imperfection of the legal technique of tax legislation. It is noted that when designing a preferential tax regime, one should proceed from the general goals of preferential legal regimes, namely, ensuring legal equality and social justice, as well as in maintaining the positive activity of subjects of law significant for the state. It is necessary that the preferential legal regime works within these goals, excluding the possibility of manipulation, abuse of benefits, their use in illegal, mercenary interests, and the creation of corruption mechanisms. An example of ambiguous formulation of the purpose of the preferential legal tax regime is given.

Keywords: preferential legal regime; tax benefit; legal technique; tax.

© А. В. Подольский, 2020

© Р. Л. Никулин, 2020

Статья поступила в редакцию 24.03.2019

При цитировании использовать:

Подольский А. В., Никулин Р. Л. Техничко-юридическое оформление льготных правовых режимов на примере Налогового кодекса России // *Право: история и современность*. 2020. № 3(12). С. 40 – 46. doi: 10.17277/pravo.2020.03.pp.040-046