

## ПРАВОВАЯ ОПРЕДЕЛЕННОСТЬ КАК УСЛОВИЕ ПРИМЕНЕНИЯ НОРМ О НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТАХ (НА ПРИМЕРЕ ИТ-ОТРАСЛИ)\*

К.А. Пономарева<sup>1,2</sup>, М.А. Голованёв<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Государственный академический университет гуманитарных наук, г. Москва, Россия

<sup>2</sup> Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, г. Омск, Россия

### Информация о статье

Дата поступления –  
05 октября 2024 г.  
Дата принятия в печать –  
10 января 2025 г.  
Дата онлайн-размещения –  
20 марта 2025 г.

### Ключевые слова

Налоговое право, налоговые  
льготы, ИТ-компания, дробление  
бизнеса, принцип  
определенности  
налогообложения,  
злоупотребление правом

Рассматриваются вопросы установления и применения отраслевых налоговых льгот на примере преференций для ИТ-сектора. Обозначены особенности законодательного регулирования сферы налоговых льгот для ИТ-компаний, а также проведен обзор вопросов применения законодательства о налоговых льготах, предоставляемых ИТ-компаниям. Выявлены препятствия для уяснения границ допустимого применения отдельных конструкций, установивших налоговые ИТ-льготы. Освещена правовая проблема квалификации созданной внутри группы ИТ-компаний в качестве искусственной структуры, обособленной для применения налоговых льгот. Предложены направления совершенствования законодательства о налогах и сборах.

Разделы 1 и 2 подготовлены К.А. Пономаревой (раздел 2 совместно с М.А. Голованёвым), разделы 2–6 – М.А. Голованёвым (раздел 2 совместно с К.А. Пономаревой).

## LEGAL CERTAINTY AS A CONDITION FOR THE APPLICATION OF REGULATIONS ON TAX BENEFITS (USING THE EXAMPLE OF THE IT INDUSTRY)\*\*

Karina A. Ponomareva<sup>1,2</sup>, Mikhail A. Golovanev<sup>1</sup>

<sup>1</sup> State Academic University for the Humanities, Moscow, Russia

<sup>2</sup> Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia

### Article info

Received –  
2024 October 05  
Accepted –  
2025 January 10  
Available online –  
2025 March 20

### Keywords

Tax law, tax incentives, IT  
company, business splitting,  
principle of tax certainty, abuse  
of law

Subject. The article examines the challenges of implementing and enforcing industry-specific tax incentives using the example of the IT industry. The specifics of the legal framework governing tax incentives for IT companies, which have undergone significant revisions since 2021, are discussed. Focus is placed on ensuring the availability of instruments providing legal certainty in this area.

The purpose of the study. The aim is to identify existing legal issues that limit the application of tax incentives. With regard to the identified gaps in legislation and suboptimal instruments used in establishing IT incentives, measures are proposed to address the situation and increase legal certainty.

Methodology. The emphasis is placed on using general scientific methods, such as analysis and synthesis, as well as specific scientific methods like the formal legal method and the method of legal modeling.

Conclusions. It is concluded that there are few effective mechanisms in the legislation to address promptly the legal uncertainty arising when implementing tax incentives for IT companies. The legal aspects of the qualification of an IT company established within a group as an artificial structure separated for the purpose of applying tax incentives are discussed. The issue of suboptimal structures for current limitations on income derived from

\* Статья подготовлена в Государственном академическом университете гуманитарных наук в рамках государственного задания Министерства науки и высшего образования Российской Федерации (тема № FZNF-2023-0004 «Цифровизация и формирование современного информационного общества: когнитивные, экономические, политические и правовые аспекты»).

\*\* The article was prepared at the State Academic University for the Humanities within the framework of the state assignment of the Ministry of Science and Higher Education of the Russian Federation (topic No. FZNF-2023-0004 “Digitalization and the formation of a modern information society: cognitive, economic, political and legal aspects”).

IT activities has been identified, and proposals for resolving this issue have been made, including through improvements to tax legislation.

The sections 1 and 2 were contributed by K.A. Ponomareva (section 2 in collaboration with M.A. Golovanov), sections 2-6 by M.A. Golovanov (section 2 in collaboration with K.A. Ponomareva).

## 1. Введение

Налоговые льготы являются важным инструментом реализации регулирующей функции налога. В литературе отмечается, что при помощи налоговых льгот, в частности, проводится модернизация структуры экономики [1, с. 54], при этом введение льгот обусловлено как потребностями поддержания экономического развития, так и решением социальных задач [2, с. 129]. Налоговые льготы оказывают стимулирующее воздействие на развитие практически любой области общественных отношений. Например, налоговые льготы называются в качестве основного способа воздействия налогового права на обеспечение экологической безопасности [3, с. 122].

В 2021–2024 гг. законодатель уделил особое внимание налоговым льготам для отрасли информационных технологий (далее – *ИТ*), задача по увеличению объема которой поставлена на государственном уровне [4, с. 100]. Планируется сохранять эти льготы и в будущем. Как указано в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации на 2025 г. и на плановый период 2026 и 2027 гг., в целях увеличения вложений в отечественные решения в сфере *ИТ* и повышения уровня «цифровой зрелости» ключевых отраслей экономики и социальной сферы для организаций, осуществляющих деятельность в области *ИТ* или в сфере радиоэлектронной промышленности, будет применяться льготный налоговый режим, включающий единый пониженный тариф страховых взносов, пониженную ставку налога на прибыль, а также учет с повышенным коэффициентом расходов

на отечественные цифровые решения при расчете налога на прибыль<sup>1</sup>.

*ИТ*-компаниям предоставлены налоговые льготы, которые ранее не являлись столь существенными [5, с. 146], и иные меры поддержки<sup>2</sup>, установлены запреты<sup>3</sup> и ограничения<sup>4</sup> на проведение в их отношении ряда мер государственного контроля.

Применение льгот снижает налоговую нагрузку на бизнес, поэтому налоговые органы уделяют дополнительное внимание законности их использования. По этой причине особое значение имеет наличие правовых гарантий, обеспечивающих определенность установленных для применения льготы требований, предсказуемость подходов к администрированию, а также обеспечение защиты права на использование льгот при возникновении спора. Как справедливо отметил Конституционный Суд РФ, «налогоплательщик в целях организации планирования хозяйственной деятельности должен быть заблаговременно осведомлен о составе и содержании своих налоговых обязательств», а «затраты на уплату фискальных платежей не должны носить внезапный характер»<sup>5</sup>.

В статье проведен обзор вопросов применения законодательства о налоговых льготах, предоставляемых *ИТ*-компаниям (далее – *ИТ*-льготы). В марте 2025 г. завершается мораторий на налоговые проверки *ИТ*-компаний, что приведет к росту числа проверок, которые в период моратория проводились лишь в некоторых случаях [6, с. 132]. Кроме того, с начала реализации в 2021 г. инициированного Президентом РФ<sup>6</sup> налогового маневра в *ИТ*-отрасли, появились новые вопросы правового характера.

<sup>1</sup> URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document?id\\_4=308751-osnovnye\\_napravleniya\\_byudzhethnoi\\_nalogovoi\\_i\\_tamozhenno-tarifnoi\\_politiki\\_rossiiskoi\\_federatsii\\_na\\_2025\\_god\\_i\\_na\\_planovyi\\_period\\_2026\\_i\\_2027\\_godov](https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=308751-osnovnye_napravleniya_byudzhethnoi_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoi_politiki_rossiiskoi_federatsii_na_2025_god_i_na_planovyi_period_2026_i_2027_godov) (дата обращения: 02.10.2024).

<sup>2</sup> Указ Президента РФ от 2 марта 2022 г. № 83 «О мерах по обеспечению ускоренного развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации».

<sup>3</sup> Постановление Правительства РФ от 24 марта 2022 г. № 448 «Об особенностях осуществления государственного контроля (надзора), муниципального контроля в отношении аккредитованных организаций, осуществляющих дея-

тельность в области информационных технологий, и о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации».

<sup>4</sup> Письмо ФНС России от 24 марта 2022 г. № СД-4-2/3586@ «О назначении ВМП в отношении аккредитованных *ИТ*-организаций».

<sup>5</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 28 февраля 2019 г. № 13-П.

<sup>6</sup> О налоговом маневре в *ИТ*-отрасли // Минфин России: офиц. сайт. URL: [https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id\\_4=37115-o\\_nalogovom\\_manevre\\_v\\_it-otrasli](https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37115-o_nalogovom_manevre_v_it-otrasli) (дата обращения: 20.07.2024).

## 2. Проблемы правоприменения, возникающие в связи с использованием ИТ-льгот

Часто у налогоплательщиков возникают проблемы, связанные с использованием ИТ-льгот. В первую очередь, это вопрос соответствия дохода от ИТ-деятельности перечню, установленному Налоговым кодексом (далее – НК) РФ (такие доходы называют профильными или квалифицированными). Актуальность данной тематики подтверждается многочисленными письмами Минфина России<sup>7</sup>. Еще на старте ИТ-маневра в 2021 г. выражалось мнение, что основные споры будут связаны с выполнением условия о получении установленного процента доходов от определенных видов деятельности [7, с. 74].

Минимальный уровень профильного дохода от ИТ-деятельности компании, являющийся условием получения ИТ-льгот, с 2022 г. равен 70 % (п. 1.15 ст. 284 НК РФ). Определяя круг учитываемых при расчете доли профильных доходов, законодатель не включал в текст НК РФ новые отраслевые термины, в том числе отражающие процесс создания и сопровождения программного обеспечения. Изменения в НК РФ также не сопровождалась уточнением стандартов, содержащих отраслевую терминологию<sup>8</sup>. Это затрудняет отграничение одних понятий от других, что может повлиять на правовую квалификацию дохода. В литературе высказывается мнение о необходимости введения «исчерпывающих определений понятий «разработка», «адаптация», «модификация», «установка», «тестирование», «сопровождение» [8]. Также авторы отмечают наличие пробелов в праве, приводя в качестве примеров понятия «финансовая услуга», «банковская услуга» [9, с. 128].

В отсутствие определения этих и других понятий налогоплательщики и правоприменители руководствуются письмами Минцифры России<sup>9</sup>, которые не являются нормативными правовыми актами, что делает возможным изменение и уточнение позиции органом публичной власти, а значит, не добавляет правовой определенности. Описанная ситуация подобна той, что сложилась с письмами ФНС России, которые формально не являются нормативными правовыми актами, но фактически обладают нормативными свойствами [10, с. 72].

<sup>7</sup> См., напр., письма Минфина России от 26 декабря 2019 г. № 03-15-06/102240, от 14 октября 2020 г. № 03-15-06/89541, от 14 июля 2023 г. № 03-03-06/3/66138, от 31 августа 2023 г. № 03-03-06/1/83043, от 28 сентября 2023 г. № 03-03-06/1/92449.

<sup>8</sup> См.: ГОСТ Р ИСО/МЭК 14764-2002 «Информационная технология. Сопровождение программных средств» (принят и введен в действие постановлением Госстандарта РФ от

Вариантом решения обозначенной проблемы, по нашему мнению, является актуализация применимых стандартов в области ИТ, а также включение в налоговое законодательство новых терминов.

## 3. Налоговый аспект обособления ИТ-компании внутри группы

Другим значимым вопросом является квалификация обособления применяющей налоговые льготы ИТ-компании внутри группы взаимозависимых лиц. Поскольку льгота является специальным правом лица, способ реализации этого права должен быть предсказуемым [2, с. 134]. Однако уже на начальном этапе ИТ-маневра возник вопрос о наличии права на ИТ-льготы у внутригрупповых компаний, т. е. входящих в группу взаимозависимых лиц. Причиной тому стало массовое выделение ИТ-подразделений в самостоятельные юридические лица для выполнения требования к доле профильного дохода.

Чтобы оценить допустимость создания внутри группы ИТ-компании, применяющей льготы, необходимо ответить на два вопроса:

– Является ли создание такой компании, которая работает на потребности группы либо с ограниченными внешними продажами, искажением сведений о фактах хозяйственной жизни (п. 1 ст. 54.1 НК РФ)?

– Соответствует ли такой шаг положениям пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, запрещающего иметь среди основных целей сделки получение налоговой экономии?

Ситуация по второму вопросу урегулирована. В письме от 17 марта 2022 г. № СД-4-2/3289@ «О налоговых преимуществах, установленных для ИТ-бизнеса» ФНС России обозначила позицию, согласно которой в отношении созданных в результате реорганизации ИТ-компаний тест основной цели фактически не подлежит применению. ФНС России признала факт получения налоговой экономии за счет создания внутри группы применяющей льготы ИТ-компании и указала, что в рамках налогового контроля данный эффект в отсутствие иных обстоятельств не подлежит принятию во внимание.

Вернемся к первому, наиболее комплексному вопросу. Обособление ИТ-компании в группе часто рассматривают с позиций «дробления» бизнеса, при котором на базе существующей организации созда-

25 июня 2002 г. № 248-ст); ГОСТ 28806-90 «Качество программных средств. Термины и определения» (утвержден и введен в действие Постановлением Госстандарта СССР от 25 декабря 1990 г. № 3278) и пр.

<sup>9</sup> См., напр., письма Минцифры России от 27 января 2022 г. № П11-2-05-200-3571, от 11 октября 2021 г. № П11-2-05-200-44970, от 7 сентября 2021 г. № П11-2-05-200-38749.

ется несколько новых «в целях сохранения льготного специального налогового режима» [11, с. 42]. Это один из инструментов снижения налоговой нагрузки, применяемый путем разделения основной организации на новые, искусственно созданные лица для возможности применения преференциальных налоговых режимов [12, с. 95]. Заметим, что ст. 54.1 НК РФ наиболее часто применяется в налоговых спорах по «дроблению» бизнеса и привлечению фирм-«однодневок» [13, с. 40].

В ситуации, когда обособление *IT*-компании является искусственным, такая компания несубъектна, т. е. продолжает оставаться структурным подразделением другой организации, а оболочка юридического лица необходима лишь для соответствия условиям применения налоговых *IT*-льгот.

Сложность поиска правового решения проблем «дробления» бизнеса и применения *IT*-льгот заключается в невозможности установления закрытого перечня критериев, указывающих на нарушение, ввиду многообразия отношений сторон. В итоге практически в каждом деле, касающемся «дробления» бизнеса, всё сводится к исследованию фактических обстоятельств.

ФНС России в письме от 20 февраля 2021 г. № СД-4-3/2249@ также рассматривает вопрос искусственного обособления *IT*-компании в группе компаний через призму «дробления» бизнеса:

– создание *IT*-компании (в письме рассматривалось создание путем реорганизации)<sup>10</sup> должно исследоваться на наличие признаков «дробления» бизнеса, когда единственной целью этих действий является получение права на применение пониженных ставок;

– при отсутствии искажений, направленных на создание видимости соблюдения условий применения пониженных ставок, создание *IT*-компании является правомерной деловой целью, соответствующей целям введения пониженного налогообложения.

С одной стороны, позиция ФНС России указывает на отсутствие запрета на применение *IT*-льгот внутригрупповыми компаниями. С другой стороны, очевидна сложность доказывания самостоятельности *IT*-компании. В отношении споров о «дроблении» бизнеса отмечается, что ключевым фактором

становится не деловая цель, а самостоятельность организаций [14, с. 92].

Функционирование *IT*-компании внутри группы означает высокий уровень интеграции с внутригрупповыми заказчиками, отношения могут быть менее формальными, чем с внешними контрагентами (при этом *IT*-компания будет реальным субъектом экономической деятельности, а корпоративный контроль за внутригрупповой *IT*-компанией может быть существенным, в том числе ввиду значительных финансовых затрат).

#### 4. Злоупотребление правом на налоговую *IT*-льготу

Налоговые органы исследуют применение налоговых льгот на наличие признаков злоупотреблений с использованием дополнительных критериев, в основе которых – оценка фактических обстоятельств. Изложенное указывает на нарушение принципа определенности налогообложения (п. 6 ст. 3 НК РФ). А.В. Демин отмечает, что значительная неопределенность в налоговом праве недопустима не только с точки зрения предсказуемости правоприменения, «но и с позиции самой сути налогово-правового регулирования, которое может осуществляться только тогда, когда оно является достаточно определенным, стабильным и непротиворечивым» [15, с. 20].

На практике налогоплательщик вынужден полагаться только на собственную оценку фактов хозяйственной жизни. Минфин России в рамках своих полномочий при рассмотрении запросов налогоплательщиков дает разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, но не оценивает конкретные хозяйственные ситуации, ФНС России также не уполномочена на это. Институт мотивированного мнения применим исключительно для перешедших на налоговый мониторинг налогоплательщиков. Проведение камеральной налоговой проверки декларации не ограничивает налоговый орган в праве изменить свое мнение по итогам выездной проверки. В такой ситуации применивший льготу налогоплательщик должен ждать проведения предпроверочного анализа и, возможно, выездной проверки, глубина которой составляет три года, предшествующих году вынесения решения о ее проведении.

<sup>10</sup> С внесением в п. 1.15 ст. 284 и п. 5 ст. 427 НК РФ запрета на применение *IT*-льгот компаниями, созданными после 1 июля 2022 г. в результате реорганизации, а также с учетом внесенных в 2024 г. поправок в части предоставления ограниченной возможности проведения реорганизации,

нельзя исключить риск квалификации учреждения нового лица с переводом в него персонала в качестве обхода запрета на применение *IT*-льгот компаниями, созданными в результате реорганизации. Практика применения данного подхода в настоящее время не сформирована.

Возникает вопрос о способах снижения неопределенности. Возможно ли применить здесь п. 7 ст. 3 НК РФ, в силу которого все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика? Такая постановка вопроса обусловлена в том числе приведенными примерами необходимости оценки обстоятельств взаимодействия компаний внутри группы. Отметим, что понятия «неясность», «сомнение», «противоречие» требуют отдельного исследования применительно к настоящей теме, поскольку не всегда разграничиваются в судебной практике [16, с. 150].

Полагаем, что положения п. 7 ст. 3 НК РФ не подходят для рассматриваемой ситуации. Во-первых, установившие ИТ-льготы положения (п. 1.15 ст. 284 НК РФ) не содержат неустранимых дефектов. Вопрос о правомерности использования льготы вытекает не из непосредственных условий ее применения, а из положений ст. 54.1 НК РФ, регулирующей пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы, суммы налога. Указанная норма носит общий характер, ориентирована на противодействие налоговому злоупотреблению, которое до момента включения в текст НК РФ названной статьи осуществлялось через выработанную Конституционным Судом РФ<sup>11</sup> концепцию добросовестного налогоплательщика, а позднее – концепцию необоснованной налоговой выгоды<sup>12</sup>.

Во-вторых, даже если допустить наличие правового обоснования необходимости применения принципа добросовестности налогоплательщика, предоставление защиты налогоплательщикам в случае с ИТ-льготой было бы ограниченным. Отказ в применении налоговых льгот по основанию искусственности обособления ИТ-компании предусматривает квалификацию действий налогоплательщика как умышленных<sup>13</sup> и оценку через концепцию злоупотребления правом<sup>14</sup>. Такие лица относятся к недобросовестным налогоплательщикам, которым отказано в праве ссылаться на положения п. 7 ст. 3 НК

РФ<sup>15</sup>. Признавая обоснованным данный подход, исследователи отмечают, что при ином подходе налоговые «схемы» «неизбежно признавались бы законными, так как налогоплательщики, безусловно, всегда могли бы трактовать налоговое законодательство в свою пользу, а суды были бы обязаны поддерживать их» [17]<sup>16</sup>.

Однако в такой ситуации налогоплательщик сначала должен доказать, что фактические обстоятельства хозяйственной деятельности не свидетельствуют о злоупотреблении правом на налоговую льготу. Таким образом, презумпция добросовестности налогоплательщика вряд ли является эффективным инструментом правовой защиты в рассматриваемой ситуации.

Концепция злоупотребления правом в налоговой сфере активно применяется в спорах об уже упомянутом «дроблении» бизнеса: по мнению Верховного Суда РФ, такие действия могут быть «квалифицированы в качестве злоупотребления правом»<sup>17</sup>. В случае же с налоговой ИТ-льготой лицо обособляется в целях выполнения требования о доле дохода, т. е. механизмы достижения налогоплательщиками результата в виде снижения налоговой нагрузки схожи и можно ожидать той же правовой квалификации.

Нельзя сказать, что концепция злоупотребления правом существенно проработана для сферы налогового права. Весьма емко злоупотребление правом охарактеризовал А.Л. Кононов в своем особом мнении к Постановлению Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П, указав, что «злоупотребление предполагает недобросовестные действия в границах своего права, а правонарушение – за его пределами».

Таким образом, наличие злоупотребления правом в сфере налоговых льгот может усматриваться в тех случаях, когда налогоплательщик целенаправленно своими действиями создает видимость выполнения условий для получения льгот, в то время как в отсутствие указанных искажений льготные условия не должны были бы распространяться на та-

<sup>11</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П, определения Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. № 441-О, № 442-О, от 25 июля 2001 г. № 138-О.

<sup>12</sup> Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

<sup>13</sup> Письмо ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@.

<sup>14</sup> Согласно позиции Судебной коллегии по экономическим спорам (далее – СКЭС) Верховного Суда РФ, выражен-

ной в Определении от 30 сентября 2019 г. № 307-ЭС19-8085 по делу № А05-13684/2017, выявление искажений сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление суммы налога таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом.

<sup>15</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О.

<sup>16</sup> Цит. по СПС «КонсультантПлюс».

<sup>17</sup> Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 21 июля 2022 г. № 301-ЭС22-4481 по делу № А29-2698/2020.

кое лицо. В данном контексте обоснованным представляется вывод о том, что «проблема злоупотребления правом может быть вызвана отсутствием явно выраженного намерения законодателя или обозначением его через оценочные понятия» [18]<sup>18</sup>.

Учитывая изложенное, даже если прийти к выводу о некоторой неясности норм, установивших налоговую льготу для ИТ-компаний (в части правомерности их использования внутригрупповыми компаниями), налогоплательщик, действия которого будут оцениваться на наличие признаков злоупотребления правом, в действительности не сможет претендовать на защиту по п. 7 ст. 3 НК РФ. Отграничение умышленных действий от тесного внутригруппового взаимодействия ИТ-компаний с взаимозависимыми заказчиками представляется трудновыполнимым.

### **5. Риски злоупотребления долей неквалифицированных доходов**

Еще одним существенным вопросом являются допустимые пределы ведения ИТ-компанией иной деятельности, доходы от которой будут облагаться на льготных условиях, если их доля не превышает 30 % совокупного дохода.

Если в приведенном выше примере неопределенность связана с отсутствием в законе границ применения льготы, то следующий пример указывает на неоптимальный выбор правового инструмента при ее установлении. Речь идет о требовании, согласно которому для получения льготы процент доходов от ИТ-деятельности должен составлять не менее 70 %<sup>19</sup> совокупного дохода в отчетном (налоговом) периоде. Подобные инструменты используются в рамках специального налогового режима – единого сельскохозяйственного налога [19, с. 217], при налогообложении лиц в сфере общественного питания, осуществляющих медицинскую, образовательную деятельность и пр.

Причины установления требования к доле ИТ-доходов ниже 100 % различны. Существуют разовые доходы, которые не должны влиять на право применять льготу, а предусмотреть полный перечень этих доходов невозможно<sup>20</sup>. Например, это доходы от реализации основных средств (устаревшей оргтехники), в виде безвозмездно полученного имущества, от восстановления неиспользованных резервов и пр. Кроме того, ИТ-компании получают доходы от основной для

них деятельности, которые, однако, не являются профильными ИТ-доходами (от оказания определенных услуг операторам связи, маркетплейсам и пр.).

Поэтому порог профильных ИТ-доходов ниже 100 % обоснован, но возникает вопрос о допустимых пределах использования 30 % совокупного дохода. Формально закон не запрещает ИТ-компаниям вести нельготируемую деятельность. В п. 1.15 ст. 284 НК РФ лишь сказано о доходах «организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий».

Существенность вопроса возрастает пропорционально масштабу деятельности ИТ-компаний. Например, при совокупном доходе 10 млрд руб. за год на прочий доход может приходиться до 3 млрд руб. с сохранением права применения налоговых льгот, в том числе в отношении этого дохода. Означает ли это, что налогоплательщик вправе вести иную деятельность на базе ИТ-компаний и получать налоговую экономию, либо же критерий 30 % установлен исключительно для разовых и непрофильных, но ИТ-доходов?

Для выработки правовой позиции нужно обратить внимание на ряд аспектов. Сателлитная деятельность может удовлетворять потребности самой ИТ-компаний, иных компаний в группе, а может вообще быть не связанной с указанными потребностями. Можно также предположить, что деятельность осуществлялась компанией задолго до ИТ-маневра. Следует ли учитывать обозначенные аспекты для оценки правомерности использования 30 % дохода либо необходимо исходить из того, что применение льготы требует любую прямо не относящуюся к ИТ-направлению деятельность переводить на другие лица?

При ответе на этот вопрос следует обратиться к целям введения рассматриваемого регулирования. В литературе можно встретить позицию, согласно которой «налоговая льгота всегда имеет цель, поскольку она оказывает нормативно-организационное воздействие на общественные отношения» [20, с. 35], а также тезис о том, что при достижении цели льгота подлежит отмене [21, с. 121]. В корпоративном налогообложении сложно привести пример льготы, которая была бы установлена без цели стимулирования какой-либо отрасли экономики. Верховный Суд РФ ориентирует на необходимость учета целей, которые преследовались при установлении

<sup>18</sup> Цит. по СПС «КонсультантПлюс».

<sup>19</sup> Изначально доля дохода от ИТ-деятельности не должна была быть ниже 90 %, но с 1 января 2022 г. минимальная граница была понижена до 70 % в результате внесения изменений в п. 1.15 ст. 284, п. 5 ст. 427 НК РФ Федеральным законом

от 14 июля 2022 г. № 321-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

<sup>20</sup> Положения п. 1.15 ст. 284 НК РФ прямо исключают из состава расчета доходов только курсовые разницы и отдельные виды субсидий.

налоговой льготы<sup>21</sup>. На фоне обозначенной неопределенности возникает вопрос о соответствии регулирования принципам налогового права, которые «определяют требования, предъявляемые к установлению, введению и взиманию налогов с точки зрения права» [22, с. 77].

Формальный подход, который представляется уместным, позволяет говорить, что законом не установлены ограничения для иной деятельности. Минфин России отмечал, что при соблюдении условия о доле доходов от ИТ-деятельности (70 %) пониженная ставка «применяется ко всей налоговой базе»<sup>22</sup>. Однако нельзя исключить иной подход, при котором ведение ИТ-компанией в целях получения льгот деятельности, не связанной со сферой ИТ, будет признано злоупотреблением правом.

Конечно, не во всех случаях требуется высокая детализация порядка применения нормы права. Однако полагаем, что в случае с установлением налоговых льгот детальное описание условий их применения оправданно. В рассмотренном случае уместно говорить о наличии пробела в регулировании, который до момента его восполнения законодателем полагаем необходимым толковать в пользу налогоплательщика.

## 6. Заключение

Будучи обусловленными необходимостью импортозамещения и обеспечения ИТ-суверенитета, налоговые льготы для ИТ-отрасли выполняют свою стимулирующую функцию, побуждая налогоплательщиков к созданию новых компаний и расширению существующего бизнеса. Однако механизм правового регулирования налоговых отношений требует совершенствования в целях уточнения условий применения ИТ-льгот. Также важно создать возможность получения применяющими льготы налогоплательщиками в более короткие сроки (чем глубина проверки) мнения налоговых органов относительно правомерности применения льгот в конкретном налоговом периоде.

Предлагается сформулировать правило, согласно которому требование к доле доходов определенного вида при установлении налоговой льготы предполагает, что налогоплательщику предоставлено право осуществлять иные виды деятельности с распространением на них льготных условий налого-

обложения (если прямо не определено иное). Такое правило может быть введено применительно к конкретной льготе (т. е. предусмотрено в п. 1.15 ст. 284, п. 5 ст. 427 НК РФ) либо может быть сформулировано в качестве универсального, например в рамках новой ст. 56.1 НК РФ, которая могла бы аккумулировать ряд общих правовых подходов к установлению налоговых льгот.

Еще одним решением может стать введение требования о наличии отдельного учета доходов от льготированной и прочей деятельности. Данный подход исключил бы из-под льготного налогообложения доходы от деятельности, не поименованной в законе.

Исследование показало, что при применении налоговых льгот у налогоплательщиков отсутствуют оперативные механизмы подтверждения правомерности их применения, особенно в тех случаях, когда такое подтверждение связано с необходимостью исследования массивов фактических обстоятельств деятельности организации. В целях стимулирования экономической активности в приоритетных для государства отраслях экономики целесообразно закрепить возможность получения организациями и индивидуальными предпринимателями подтверждения правомерности применения налоговой льготы сразу после представления налоговой декларации за налоговый период. Формы реализации такого права могут быть различными – от тематической налоговой проверки до получения адресного юридически обязывающего разъяснения. В настоящее время подобная возможность предоставлена лишь лицам, перешедшим на налоговый мониторинг (мотивированное мнение, более раннее закрытие периода для проверки).

Реализация предложенных мер повысит правовую определенность и готовность применять налоговые льготы, поскольку горизонт правовой оценки поведения налогоплательщиков, применяющих льготы, существенно сократится, а значит, снизятся и масштабы потенциальных рисков. При этом ожидается, что государство сможет получить больший эффект от мер налоговой политики за счет роста числа лиц, готовых к реализации проектов в отраслях, которые поддерживаются через предоставление налоговых льгот.

<sup>21</sup> Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 25 октября 2023 г. № 306-ЭС23-184 по делу № А57-22856/2021.

<sup>22</sup> Письмо Минфина России от 13 июля 2023 г. № 03-03-06/1/65629.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Сидорова Н. И. Неиспользованные резервы налоговых льгот / Н. И. Сидорова // Финансы и кредит. – 2014. – Т. 20, вып. 36. – С. 53–60.
2. Журавлева О. О. Правовой режим налоговых льгот / О. О. Журавлева // Журнал российского права. – 2021. – Т. 25, № 1. – С. 127–142. – DOI: 10.12737/jrl.2021.011.
3. Ялбулганов А. А. «Зеленая» функция налогового права / А. А. Ялбулганов // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2023. – № 7. – С. 116–129. – DOI: 10.17803/2311-5998.2023.107.7.116-129.
4. Зверева Т. В. Анализ эффективности применения налоговых льгот для IT-отрасли в Российской Федерации / Т. В. Зверева // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2022. – № 3 (246). – С. 100–108. – DOI: 10.24412/2072-4098-2022-3246-100-108.
5. Якушева Е. Е. Налоговые льготы для высокотехнологичных компаний: особенности и перспективы / Е. Е. Якушева // Российский юридический журнал. – 2023. – № 2. – С. 143–152.
6. Шипика Л. В. Проблемные моменты, возникающие в связи с применением льгот для IT-компаний в 2022 году / Л. В. Шипика // Право и государство: теория и практика. – 2022. – № 12 (216). – С. 131–133. – DOI: 10.47643/1815-1337\_2022\_12\_131.
7. Никонова М. В. Новые льготы для ИТ – новые вопросы / М. В. Никонова // Налоговед. – 2021. – № 7. – С. 73–82.
8. Грант С. К. Налоговые стимулы разработки отечественного программного обеспечения / С. К. Грант, А. А. Копина // Налоги. – 2022. – № 4. – С. 29–34.
9. Болтинова О. В. Актуальные проблемы применения налоговых льгот для организаций IT-отрасли / О. В. Болтинова, А. А. Сорокин // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2024. – № 7. – С. 120–128. – DOI: 10.17803/2311-5998.2024.119.7.120-128.
10. Артемов Н. М. Элементы прогрессивного налогообложения доходов физических лиц в контексте принципа прямых и обратных связей / Н. М. Артемов, К. А. Пономарева // Правоприменение. – 2021. – Т. 5, № 1. – С. 68–79. – DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(1).68-79.
11. Пономарева К. А. Дробление бизнеса: о соблюдении принципа определенности налогообложения в правоприменительной практике / К. А. Пономарева // Правоприменение. – 2020. – Т. 4, № 2. – С. 41–48. – DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(2).41-48.
12. Синенко О. А. Выявление признаков «дробления бизнеса» на территориях с особым экономическим статусом Дальнего Востока / О. А. Синенко, Т. П. Митрофанов // Финансовый журнал. – 2021. – Т. 13, № 3. – С. 88–103. – DOI: 10.31107/2075-1990-2021-3-88-103.
13. Демин А. В. Необоснованная налоговая выгода: от судебной доктрины к антиуклонительной норме / А. В. Демин, А. Ю. Молина // Юридический вестник Самарского университета. – 2022. – Т. 8, № 4. – С. 37–45. – DOI: 10.18287/2542-047X-2022-8-4-37-45.
14. Эриашвили Н. Д. Налоговая ответственность-2021: законодательство совершенствуется – проблемы остаются / Н. Д. Эриашвили, А. И. Григорьев // Вестник экономической безопасности. – 2021. – № 4. – С. 91–96. – DOI: 10.24412/2414-3995-2021-4-91-96.
15. Демин А. В. Принцип определенности налогообложения : моногр. / А. В. Демин. – М. : Статут, 2015. – 368 с.
16. Мардасова М. Е. Особенности толкования актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщика в практике правоприменения / М. Е. Мардасова // Право и государство: теория и практика. – 2019. – № 12 (180). – С. 149–151.
17. Цинделиани И. А. Налоговая реконструкция как часть современной правовой реальности / И. А. Цинделиани, Ж. Г. Попкова, Е. Г. Васильева // Финансовое право. – 2023. – № 7. – С. 14–22.
18. Викулов К. Е. Главное о теории злоупотребления правом для налоговых практиков / К. Е. Викулов // Налоги. – 2021. – № 3. – С. 3–12.
19. Горбачев А. Н. Понятие «сельскохозяйственный товаропроизводитель» в законодательстве и судебной практике / А. Н. Горбачев // Вестник Брянского государственного университета. – 2018. – № 3 (37). – С. 215–223.
20. Хабдаев А. М. Налоговая льгота как финансово-правовая категория: проблемы определения сущности / А. М. Хабдаев // Сибирский юридический вестник. – 2023. – № 3 (102). – С. 31–36.



21. Пансков В. Г. Налоговые льготы: теория и практика применения / В. Г. Пансков // Экономика. Налоги. Право. – 2016. – № 1. – С. 119–125.

22. Рыбаков О. Ю. Система и классификация принципов налогового права / О. Ю. Рыбаков, Д. А. Смирнов // Юридические исследования. – 2013. – № 1. – С. 73–81.

## REFERENCES

1. Sidorova N.I. Untapped reserves of tax credits. *Finansy i kredit = Finance and credit*, 2014, vol. 20, iss. 36, pp. 53–60. (In Russ.).
2. Zhuravleva O.O. Legal regime of tax benefits. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2021, vol. 25, no. 1, pp. 127–142. DOI: 10.12737/jrl.2021.011. (In Russ.).
3. Yalbulganov A.A. “Green” function of tax law. *Vestnik Universiteta imeni O.E. Kutafina (MGYuA) = Courier of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*, 2023, no. 7 (107), pp. 116–129. DOI: 10.17803/2311-5998.2023.107.7.116-129. (In Russ.).
4. Zvereva T.V. Tax regulation of the IT industry in the Russian Federation. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii = Property Relations in the Russian Federation*, 2022, no. 3 (246), pp. 100–108. DOI: 10.24412/2072-4098-2022-3246-100-108. (In Russ.).
5. Yakusheva E. Modern tax incentives for high-tech companies: features and prospects. *Rossiiskii yuridicheskii zhurnal = Russian Juridical Journal*, 2023, no. 2, pp. 143–152. (In Russ.).
6. Shipika L.V. Problematic issues that arise in connection with the application of benefits for IT companies in 2022. *Pravo i gosudarstvo: teoriya i praktika = Law and state: theory and practice*, 2022, no. 12 (216), pp. 131–133. DOI: 10.47643/1815-1337\_2022\_12\_131. (In Russ.).
7. Nikonova M.V. New bebefits for IT – new issues. *Nalogoved*, 2021, no. 7, pp. 73–82. (In Russ.).
8. Grant S.K., Kopina A.A. Tax incentives to the development of domestic software. *Nalogi = Taxes*, 2022, no. 4, pp. 29–34. (In Russ.).
9. Boltinova O.V., Sorokin A.A. Current problems of applying tax incentives for organizations in the IT industry. *Vestnik Universiteta imeni O.E. Kutafina (MGYuA) = Courier of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*, 2024, no. 7, pp. 120–128. DOI: 10.17803/2311-5998.2024.119.7.120-128. (In Russ.).
10. Artemov N.M., Ponomareva K.A. Elements of progressive personal income taxation in the context of the principle of forward and backward links. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2021, vol. 5, no. 1, pp. 68–79. DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(1).68-79.
11. Ponomareva K.A. Business splitting: compliance with the principle of tax certainty in law enforcement practice. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2020, vol. 4, no. 2, pp. 41–48. DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(2).41-48.
12. Sinenko O.A., Mitrofanov T.P. Identification of Signs of “Business Fragmentation” in Russian Far Eastern Territories with Special Economic Status. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*, 2021, vol. 13, no. 3, pp. 88–103. DOI: 10.31107/2075-1990-2021-3-88-103. (In Russ.).
13. Demin A.V., Molina A.Yu. Unjustified tax benefit: from the judicial doctrine to the anti-avoidance rule. *Yuridicheskii vestnik Samarskogo universiteta = Juridical Journal of Samara University*, 2022, vol. 8, no. 4, pp. 37–45. DOI: 10.18287/2542-047X-2022-8-4-37-45. (In Russ.).
14. Eriashvili N.D., Grigor'yev A.I. Tax liability 2021: legislation is improving – problems remain. *Vestnik ekonomicheskoi bezopasnosti = Bulletin of Economic Security*, 2021, no. 4, pp. 91–96. DOI: 10.24412/2414-3995-2021-4-91-96. (In Russ.).
15. Demin A.V. *Principle of tax certainty*, Monograph. Moscow, Statut Publ., 2015. 368 p. (In Russ.).
16. Mardasova M.E. Features interpretation of the legislation on taxes and fees in favor of the taxpayer in the practice of law enforcement. *Pravo i gosudarstvo: teoriya i praktika = Law and state: theory and practice*, 2019, no. 12 (180), pp. 149–151. (In Russ.).
17. Tsindeliani I.A., Popkova Zh.G., Vasilyeva E.G. Tax reconstruction as a part of the modern legal reality. *Finansovoe pravo = Financial law*, 2023, no. 7, pp. 14–22. (In Russ.).
18. Vikulov K.E. Essential theory abuse of law for tax practitioners. *Nalogi = Taxes*, 2021, pp. 3–12. (In Russ.).

19. Gorbachev A.N. The concept of “agricultural producer” in the legislation and judicial practice. *Vestnik Bryanskogo gosudarstvennogo universiteta = Bryansk State University Herald*, 2018, no. 3 (37), pp. 215–223. (In Russ.).
20. Khabdaev A.M. Tax relief as a financial and legal category: problems of defining the essence. *Sibirskii yuridicheskii vestnik = Siberian Law Herald*, 2023, no. 3 (102), pp. 31–36. (In Russ.).
21. Panskov V.G. Tax Benefits: Theory and Practice. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics. Taxes & Law*, 2016, no. 1, pp. 119–125. (In Russ.).
22. Ribakov O.Y., Smirnov D.A. System and classification of the principles of the tax right. *Yuridicheskie issledovaniya = Legal research*, 2013, no. 1, pp. 73–81. (In Russ.).

#### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Пономарева Карина Александровна** – доктор юридических наук, доцент, <sup>1</sup>профессор кафедры публичного права, <sup>2</sup>профессор кафедры государственного и муниципального права  
<sup>1</sup> Государственный академический университет гуманитарных наук  
<sup>2</sup> Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского  
<sup>1</sup> 119049, Россия, г. Москва, Мароновский пер., 26  
<sup>2</sup> 644077, Россия, г. Омск, пр. Мира, 55а  
E-mail: karinaponomareva@gmail.com  
ORCID: 0000-0002-2951-3067  
ResearcherID: N-7562-2016

**Голованёв Михаил Александрович** – аспирант кафедры публичного права  
Государственный академический университет гуманитарных наук  
119049, Россия, г. Москва, Мароновский пер., 26  
E-mail: golovanev.m.a@yandex.ru  
ORCID: 0000-0002-9011-0881

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Пономарева К.А. Правовая определенность как условие применения норм о налоговых льготах (на примере IT-отрасли) / К.А. Пономарева, М.А. Голованёв // Правоприменение. – 2025. – Т. 9, № 1. – С. 24–33. – DOI: 10.52468/2542-1514.2025.9(1).24-33.

#### INFORMATION ABOUT AUTHORS

**Karina A. Ponomareva** – Doctor of Law, Associate Professor; <sup>1</sup>Professor, Department of Public Law; <sup>2</sup>Professor, Department of State and Municipal Law  
<sup>1</sup> State Academic University for the Humanities  
<sup>2</sup> Dostoevsky Omsk State University  
<sup>1</sup> 26, Maronovskii per., Moscow, 119049, Russia  
<sup>2</sup> 55a, Mira pr., Omsk, 644077, Russia  
Email: karinaponomareva@gmail.com  
ORCID: 0000-0002-2951-3067  
ResearcherID: N-7562-2016

**Mikhail A. Golovanev** – Postgraduate Student, Department of Public Law  
State Academic University for the Humanities  
26, Maronovskii per., Moscow, 119049, Russia  
Email: golovanev.m.a@yandex.ru  
ORCID: 0000-0002-9011-0881

#### BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Ponomareva K.A., Golovanev M.A. Legal certainty as a condition for the application of regulations on tax benefits (using the example of the IT industry). *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2025, vol. 9, no. 1, pp. 24–33. DOI: 10.52468/2542-1514.2025.9(1).24-33. (In Russ.).