

ПРЕОДОЛЕНИЕ САНИТАРНОГО КРИЗИСА, ОБУСЛОВЛЕННОГО ПАНДЕМИЕЙ COVID-19: НАЛОГОВО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ

© 2021 Емельянов Александр Сергеевич

доктор юридических наук, доцент,
заведующий отделом административного законодательства и процесса
Институт законодательства и сравнительного правоведения
при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва
E-mail: adm1@izak.ru

Пандемия COVID-19 стала новым вызовом современному обществу, испытанием для национальных, наднациональных и международно-правовых институтов. Вместе с тем, она дала толчок к развитию правовой доктрины в части научного осознания значения чрезвычайных обстоятельств для правообразования и правореализации, в том числе в сфере налогов и сборов. Юридические уроки текущего санитарного кризиса еще предстоит в полной мере осознать и осмыслить. Но уже сейчас допустимо говорить о значении пандемии в контексте трансформации правопорядка. Активация чрезвычайных механизмов права, в том числе налогового, позволило перейти ему на новый уровень развития, обеспечила обновление правового инструментария.

В настоящей статье рассматривается влияние текущего санитарного кризиса на систему налогов и сборов, соотношение чрезвычайного и ординарного регулирования в данной сфере.

Ключевые слова: налоговое право; пандемия; санитарный кризис; чрезвычайное законодательство; налоги и сборы; налоговые преференции; налогоплательщики; налоговая база.

2020 год ознаменован санитарным кризисом, связанным с появлением коронавируса SARS-CoV-2. Вызываемое им заболевание, получившее название COVID-19, в силу своей распространенности, уровня смертности и негативного влияния на здоровье людей первоначально было объявлено Всемирной организацией здравоохранения чрезвычайной ситуацией в области общественного здравоохранения, имеющей международное значение (30.01.2020), а в дальнейшем — пандемией (11.03.2020).

Рекомендуя государствам мира принятие правовых мер, обусловленных данным обстоятельством, в том числе ограничивающих права и свободы граждан и организаций, Всемирная организация здравоохранения рекомендовала руководствоваться следующими критериями: (1) риск передачи COVID-19 и ожидаемая нагрузка на систему здравоохранения; (2) возможностями системы здравоохранения и органов государственной власти по предотвращению и контролю таких рисков. Таким образом, обоснованным представляется принцип, согласно которому строгость чрезвычайного регулирования, связанного с пандемией COVID-19, должна быть обратно пропорциональна наличным

ресурсам системы здравоохранения, включая общие и специальные ресурсы, а также ресурсы вакцинации.

В результате, объем мер, принятых в связи с угрозой распространения данного заболевания, и порядок их применения значительно отличаются от государства к государству в различные периоды. В некоторых случаях было достаточно ограничительных мер, соответствующих положениям Конвенции о защите прав человека и основных свобод, заключенной в г. Риме 04.11.1950, с учетом положений Протокола № 1 к ней, подписанного в г. Париже 20.03.1952, Протокола № 4 «Об обеспечении некоторых прав и свобод помимо тех, которые уже включены в Конвенцию и первый Протокол к ней», подписанного в г. Страсбурге 16.09.1963, и Протокола № 7, подписанного в г. Страсбурге 22.11.1984 (далее Римская конвенция)*. Однако допустимыми признаются и меры чрезвычайного характера, предполагающие отступление от обязательств по названной Конвенции (см.: Инструментарий для государств — членов Совета Европы. Соблюдение принципов демократии, верховенства права и прав человека в условиях эпидемиологического кризиса, вызванного коронавирусной

* Конвенция о защите прав человека и основных свобод (Заключена в г. Риме 04.11.1950) // Собрание законодательства Российской Федерации (далее — СЗ РФ). 2001. № 2. Ст. 163.

инфекцией COVID-19 (SG/INF(2020)11), принятого 07.04.2020*). В соответствии с ним каждое государство должно было самостоятельно оценить необходимость и достаточность принимаемых им мер, связанных с таким отступлением, в зависимости от характера и объема ограничений гарантированных прав и свобод человека и гражданина. При этом в основе противодействия рассматриваемому санитарному кризису должен лежать признаваемый на международном уровне приоритет жизни, безопасности и благополучия граждан.

Следует подчеркнуть, что в соответствии с пунктом 1 статьи 15 Римской конвенции за государствами-членами Совета Европы признаются широкие пределы усмотрения в вопросе отступления от положений данной Конвенции в целях реализации принципа ответственности за «жизнь нации». При этом необходимо отметить, что международное право в части преодоления критических ситуаций основывается на следующих принципах ограничения прав и свобод человека и гражданина: (1) такие ограничения должны быть предусмотрены законом и осуществляться в соответствии с законом; (2) они должны преследовать законную цель, отвечающую насущной общественной необходимости; (3) они должны отвечать требованиям необходимости и достаточности; (4) они должны обеспечивать достижение преследуемой цели при минимальных ущемлениях граждан; (5) они должны иметь научное обоснование, а их применение не должно быть произвольным или дискриминационным; (6) они должны иметь ограничение во времени и обеспечивать уважение человеческого достоинства**.

Чрезвычайный правовой механизм, задействованный для преодоления рассматриваемого санитарного кризиса, имеет формально-материальный характер, поскольку с одной стороны должен быть законодательно предусмо-

трен (формальный признак), а с другой — иметь материально-правовое основание, каковым выступают характер и уровень общественной опасности.

Общественная опасность — качественный признак обстоятельств, которые позволяют принять решение о введении тех или иных чрезвычайных правовых мер. Данный признак выражает материально-правовую сущность такого обстоятельства и объясняет почему оно требует соответствующего реагирования. Общественная опасность определенного обстоятельства представляет собой его объективное свойство, заключающееся в том, что в результате его наступления причиняется, либо создается угроза причинения существенного вреда объектам правовой охраны. При этом вред может быть физический (в том числе жизни и здоровью), имущественный или моральный***.

Развитие рассматриваемого санитарного кризиса в Российской Федерации было неравномерным. В связи с этим данная чрезвычайная ситуация носит региональный характер. Специальные правовые режимы, обусловленные неблагоприятной эпидемиологической ситуацией, в субъектах Российской Федерации начали вводиться с 27.01.2020 (Амурская область). Последним такой режим был введен 20.03.2020 на территории Воронежской области. В наибольшем числе субъектов Российской Федерации рассматриваемый режим был введен 18.03.2020 (26 субъектов).

Вместе с тем, изменения в федеральное законодательство, направленные на противодействие данной критической ситуации, были внесены только Федеральным законом от 01.04.2020 № 98-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций»**** (далее — Закон № 98-ФЗ), в частности органы государственной

* Инструментарий для государств — членов Совета Европы. Соблюдение принципов демократии, верховенства права и прав человека в условиях эпидемиологического кризиса, вызванного коронавирусной инфекцией COVID-19 (SG/INF(2020)11) (принят 07.04.2020) // Бюллетень Европейского Суда по правам человека. Российское издание. 2020. № 5. С. 24–53.

** См.: Сиракузские принципы толкования ограничений и отступлений от положений Международного пакта о гражданских и политических правах // Вестник МГУ. Сер.: Право. 1992. № 4. С. 159–169.

*** См., например: Нечевин Д. К., Колодкин Л. М. Общественная опасность преступления: генезис понятия и проблема измерения и отграничения от административного правонарушения // Административное право и процесс. 2020. № 1. С. 14–21.

**** Федеральный закон от 01.04.2020 № 98-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций» // СЗ РФ. 2020. № 14 (часть 1). Ст. 2028.

власти были наделены полномочиями по установлению обязательных для исполнения гражданами и организациями правил поведения при введении режима повышенной готовности или чрезвычайной ситуации, а Правительству Российской Федерации были предоставлены права (1) принимать решение о введении режима повышенной готовности или чрезвычайной ситуации на всей территории Российской Федерации, либо на ее части, в случае угрозы возникновения и (или) возникновения чрезвычайной ситуации федерального или межрегионального характера; (2) устанавливать обязательные для исполнения гражданами и организациями правила поведения при введении режима повышенной готовности или чрезвычайной ситуации.

Следует подчеркнуть, что одна из задач, которая решается посредством когнитивного аппарата права, — это предвидение, в том числе предвидение обстоятельств, которые носят чрезвычайный характер. Следовательно, общественные отношения, связанные с такими обстоятельствами, не могут быть урегулированы через применение универсальных правовых норм. Данные обстоятельства требуют особого регулирования, установления и реализации специальных правовых режимов, чрезвычайного законодательства. Следует отметить, что в некоторых зарубежных государствах в силу различных причин чрезвычайное законодательство не поучило развитие. Так, в Австрии такой причиной стало стремление к денацификации, в том числе выразившееся в отказе от законодательного закрепления чрезвычайных мер, а в Швеции — отсутствие серьезных социальных потрясений в течение последних двухсот лет*.

Чрезвычайное законодательство Российской Федерации по сравнению с большинством зарубежных правовых систем является наиболее развитым, что свидетельствует о развитости и ког-

нитивной основы отечественного правопорядка. Так, статья 56 Конституции Российской Федерации** предусматривает возможность введения на всей территории Российской Федерации или ее отдельных местностях чрезвычайного положения, которое регламентируется Федеральным конституционным законом от 30.05.2001 № 3-ФКЗ «О чрезвычайном положении»***. Наряду с чрезвычайным положением на территории Российской Федерации могут вводиться специальные правовые режимы чрезвычайного характера, предусмотренные на законодательном уровне.

Указанные правовые режимы могут быть генерализованными, т.е. позволяющими противодействовать чрезвычайным обстоятельствам различной природы, либо дифференцированными, т.е. «приспособленными» для узконаправленных чрезвычайных ситуаций. Наиболее генерализованным специальным правовым режимом является режим повышенной готовности и/или чрезвычайной ситуации, предусмотренный Федеральным законом от 21.12.1994 № 68-ФЗ «О защите населения и территорий от чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера»****. Примером дифференцированного правового режима может служить карантин, вводимый в соответствии со статьей 31 Федерального закона от 30.03.1999 № 52-ФЗ «О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения»*****.

В целях противодействия рассматриваемому санитарному кризису был избран генерализованный режим повышенной готовности и/или чрезвычайной ситуации. При этом в результате принятия Закона № 98-ФЗ произошла его трансформация. Если ранее его действие распространялось главным образом на единую государственную систему предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций, то в рамках преодоления текущего санитарного

* См., например: Jonsson Cornell A., Salminen J. Emergency Laws in Comparative Constitutional Law — The Case of Sweden and Finland // Cambridge University Press (online: <https://www.cambridge.org/core/journals/german-law-journal/article/emergency-laws-in-comparative-constitutional-law-the-case-of-sweden-and-finland/D4D4E7942BD61E6F07288CAB968DEDD6>, 06.03.2019) (дата обращения: 01.12.2021).

** Конституция Российской Федерации от 12.12.1993 // Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>, 04.07.2020) (дата обращения: 01.12.2021).

*** Федеральный конституционный закон от 30.05.2001 № 3-ФКЗ «О чрезвычайном положении» // СЗ РФ. 2001. № 23. Ст. 2277.

**** Федеральный закон от 21.12.1994 № 68-ФЗ «О защите населения и территорий от чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера» // СЗ РФ. 1994. № 35. Ст. 3648.

***** Федерального закона от 30.03.1999 № 52-ФЗ «О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения» // СЗ РФ. 1999. № 14. Ст. 1650.

кризиса основное воздействие оказывается на общественные отношения с участием граждан и организаций через установление ограничений и негативных стимулов для них.

Таким образом, текущий санитарный кризис стал новым и одним из наиболее значимых вызовов современному обществу, испытанием для национальных, наднациональных и международно-правовых институтов. Вместе с тем, он подтолкнул развитие правовой доктрины в части научного осознания значения чрезвычайных обстоятельств для правообразования и правореализации. Его юридические уроки еще предстоит в полной мере осмыслить. Но уже сейчас допустимо говорить о значении пандемии COVID-19 в контексте генезиса нового правового порядка. Активация механизмов чрезвычайного законодательства позволила актуализировать его, перейдя на новый уровень развития. На данную особенность развития позитивного права и правовой доктрины еще за долго до рассматриваемой кризисной ситуации обращала внимание Т. Я. Хабриева*.

Наиболее важной закономерностью при установлении значения чрезвычайного законодательства является взаимосвязь, существующая между ним, с одной стороны, и правами граждан и организаций, с другой. Именно доктринальное осознание последних, их закрепление и охрана на международном, конституционном и отраслевом уровнях стали толчком к развитию чрезвычайного законодательства, к формированию его теории и практики. Чрезвычайное законодательство, понимаемое как ограничение прав граждан и организаций, вместе с тем есть их развитие. В результате, следует выделить две его функции, подчеркнув их взаимообусловленность: (1) ограничительную и (2) компенсационную. Особенность реализации ограничительной функции антипандемийного права по сравнению с аналогичными правовыми механизмами прошлого состоит в том, что она не имеет исключительно императивную природу, не представлена только юридическими запретами и позитивными обязываниями. Напротив, в большинстве развитых стран мира акцент стремятся делать на диспозитивных ме-

рах — негативных стимулах, например, посещение общественных мест при наличии «паспортов здоровья». Реализация компенсационной функции представлена мерами государственной поддержки, которые могут носить материальный (имущественный) характер (например, предоставление бюджетных субсидий, налоговых преференций, безвозмездная передача в собственность имущества, освобождение от имущественных обязанностей или приостановление срока их исполнения), либо организационно-правовой (например, продление действия срочных лицензий и иных срочных разрешений). При этом первые могут быть непосредственными, предполагающими выплаты, передачу имущества, освобождение от имущественных обязанностей или приостановление срока их исполнения непосредственно бенефициарам, либо опосредованными, когда кредитным организациям, осуществляющим льготное кредитование, предоставляются субсидии на возмещение недополученных ими доходов.

Реализация компенсационной функции антипандемийного права непосредственно затрагивает и законодательство о налогах и сборах. Так, еще летом 2020 года в Налоговый кодекс были внесены изменения, обусловленные данным обстоятельством**, направленные на защиту граждан, бизнеса и некоммерческих организаций от неблагоприятных экономических последствий текущего санитарного кризиса. В соответствии с ними устанавливаются налоговые преференции в форме освобождения от уплаты отдельных налогов (авансовых платежей) некоторыми категориями налогоплательщиков, включения определенных доходов в список не облагаемых налогом, снижения размера подлежащих уплате страховых взносов, а также определения налоговых последствий оказания безвозмездной помощи органам государственной власти и некоммерческим организациям.

Названные налоговые преференции установлены в отношении следующих категорий налогоплательщиков: (1) индивидуальных предпринимателей и организаций, включенных на основании отчетности за 2018 год в реестр субъектов малого и среднего предпринимательства

* См., например: Концепции развития российского законодательства / под ред. Т. Я. Хабриевой, Ю. А. Тихомирова. М., 2010. 448 с.; Хабриева Т. Я. Основные векторы и проблемы развития социального законодательства // Журнал российского права. 2014. № 8. С. 5–15; и др.

** Федеральный закон от 08.06.2020 № 172-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (по тексту — Закон № 172-ФЗ) // СЗ РФ. 2020. № 24. Ст. 3746.

и осуществляющих деятельность в наиболее пострадавших отраслях национальной экономики, определенных Правительством Российской Федерации; (2) социально ориентированных некоммерческих организаций, являющихся получателями бюджетных субсидий; (3) религиозных организаций; (4) некоммерческих организаций, включенных в Реестр некоммерческих организаций, в наибольшей степени пострадавших в условиях ухудшения ситуации в результате распространения коронавирусной инфекции.

Следует подчеркнуть, что указанные налогоплательщики не освобождаются от обязанности подачи деклараций, налоговый орган сам будет уведомлять их об отсутствии необходимости уплаты соответствующего налога.

В отношении указанных выше категорий налогоплательщиков также предусмотрен пониженный тариф страховых взносов в размере 0% на определенный период.

В Законе № 172-ФЗ кроме того предусматривается, что из объектов обложения налогом на добавленную стоимость (далее — НДС) исключена передача на безвозмездной основе имущества, предназначенного для использования в целях предупреждения и предотвращения распространения, а также диагностики и лечения коронавирусной инфекции, в адрес следующих получателей: (1) органов государственной власти и управления; (2) органов местного самоуправления; (3) государственных и муниципаль-

ных учреждений и унитарных предприятий. Такая передача в адрес медицинских организаций, являющихся некоммерческими организациями, также не будет объектом налогообложения. Помимо этого, такие операции не требуют восстановления ранее принятого к вычету НДС, и за налогоплательщиками сохраняется право на вычет НДС со стоимости передаваемого имущества.

Согласно Закона № 172-ФЗ в состав расходов по налогу на прибыль включены пожертвования в пользу социально ориентированных некоммерческих и религиозных организаций. В составе доходов для целей налога на прибыль и налога на доходы физических лиц (далее — НДФЛ) не учитываются списанная задолженность по кредиту и начисленным процентам, если такой кредит был получен в 2020 году на возобновление деятельности или на неотложные нужды для поддержки и сохранения занятости и по нему предоставлялась субсидия в установленном Правительством Российской Федерации порядке. Расширяется круг лиц, которые освобождены от уплаты НДФЛ на выплаты стимулирующего характера за борьбу с коронавирусом.

Для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность в наиболее пострадавших отраслях российской экономики и не являющихся работодателями, снижены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

Библиографический список

1. *Jonsson Cornell A., Salminen J.* Emergency Laws in Comparative Constitutional Law — The Case of Sweden and Finland // Cambridge University Press (online: <https://www.cambridge.org/core/journals/german-law-journal/article/emergency-laws-in-comparative-constitutional-law-the-case-of-sweden-and-finland/D4D4E7942BDB61E6F07288CAB968DED6>, 06.03.2019) (дата обращения: 01.12.2021);
2. Концепции развития российского законодательства / под ред. Т.Я. Хабриевой, Ю.А. Тихомирова. М., 2010. 448 с.;
3. *Нечевин Д.К., Колодкин Л.М.* Общественная опасность преступления: генезис понятия и проблема измерения и отграничения от административного правонарушения // Административное право и процесс. 2020. № 1. С. 14–21;
4. *Хабриева Т.Я.* Основные векторы и проблемы развития социального законодательства // Журнал российского права. 2014. № 8. С. 5–15.