

Налогово-правовое стимулирование цифровизации деятельности коммерческих организаций

Tax and legal incentives for digitalization of the activities of commercial organizations

Меньков В.В.

Аспирант кафедры финансового, банковского и таможенного права профессора имени Н.И. Химичевой, ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия»
e-mail: vladimir.menkov7@yandex.ru

Menkov V.V.

Postgraduate student, Department of Financial, Banking and Customs Law of the N.I. Khimicheva Professor, Saratov State Law Academy
e-mail: vladimir.menkov7@yandex.ru

Аннотация

В целях оптимизации действующего законодательства о налогах и сборах, регламентирующего налоговое стимулирование, в статье проведен анализ оснований и условий представления налоговых льгот компаниям, внедряющим и применяющим цифровые технологии. Доказано, что применяемый в отношении ИТ-компаний налоговый маневр следует считать одной из форм налогово-правового стимулирования. Обосновано, что срочно-условный характер является отличительной чертой налоговых льгот, применяемых в отношении коммерческих организаций, в связи с использованием ими цифровых технологий. Поддержана позиция о необходимости аккумуляции в одном понятии «налогово-правовой стимул» имеющихся видов налогово-правовых преимуществ (налоговые льготы, налоговый вычет и т.д.).

Ключевые слова: налогово-правовые стимулы, налоговая льгота, цифровые технологии, ИТ-компании, налоговый маневр.

Abstract

in order to optimize the current legislation on taxes and fees regulating tax incentives, the article analyzes the grounds and conditions for presenting tax benefits to companies implementing and applying digital technologies. It is proved that the tax maneuver applied to IT companies should be considered one of the forms of tax and legal incentives. It is proved that the urgent-conditional nature is a distinctive feature of tax benefits applied to commercial organizations in connection with their use of digital technologies. The conclusion is formulated about the need to accumulate in one concept «tax and legal incentive» the existing types of tax and legal advantages (tax benefits, tax deduction, etc.).

Keywords: tax and legal incentives, tax benefit, digital technologies, IT companies, tax maneuver.

В настоящее время налогово-правовые стимулы следует признать в качестве наиболее изученного и применяемого вида финансово-правовых стимулов [8]. Налогово-правовое стимулирование заключается в применении налоговых льгот и поощрений, налоговых вычетов, налоговых иммунитетов, перечень оснований предоставления которых расширяется в связи с усилением поддержки со стороны государства различных субъектов.

В большинстве работ указанные стимулы исследуются исключительно через институт налоговых льгот [12, 13, 14] (куда относят и налоговые вычеты, и доходы, не

подлежащие налогообложению), что весьма логично, поскольку в рамках законодательства о налогах и сборах отсутствуют такие понятия, как «налоговое поощрение», «налоговый иммунитет», которые являются исключительно достижениями научных исследований. Хотя традиционное понятие «налоговая льгота» определяется через предоставление определенным группам налогоплательщиков ряда преимуществ [15, с. 127].

При этом следует понимать, что налогово-правовые стимулы применяются для оптимизации деятельности в различных областях – социальной, промышленной, экспортной, инвестиционной. И лишь в последнюю очередь решают задачу формирования потребности обязанного субъекта в правомерном поведении в рамках налогообложения.

Следует понимать, что посредством применения института налоговых льгот государство способно не только «устранять так называемые "провалы рынка" – когда коммерческая эффективность проектов недостаточна для их реализации субъектами экономики, а социальная или общественная эффективность, напротив, требует внедрения» [10, с. 73], но и преодолевать техническую отсталость.

Действующее законодательство о налогах и сборах содержит весьма обширный перечень налоговых льгот, предоставляемых компаниям, связанным с цифровыми технологиями в том или ином объеме. В данном случае принципиально важно понимать, какие компании следует причислить к организациям, внедряющим и использующим цифровые технологии, и относятся ли они к организациям, осуществляющим деятельность в области информационных технологий (далее – ИТ-компании), поскольку такое понятие используется действующим законодательством, например, Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ).

Предоставление налоговых льгот ИТ-компаниям возможно только при наличии у них государственной аккредитации [1] (п. 2 Положения № 929). В соответствии с п. 4 Положения № 929 к ИТ-компаниям относятся организации, разрабатывающие и реализующие разработанные ею программы для электронных вычислительных машин, базы данных на материальном носителе или в форме электронного документа по каналам связи независимо от вида договора и (или) оказывающие услуги (выполняющие работы) по разработке, адаптации, модификации программ для электронных вычислительных машин, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), устанавливающие, тестирующие и сопровождающие программы для электронных вычислительных машин, базы данных.

Для подтверждения статуса ИТ-компании необходимо получить выписку из Единого государственного реестра юридических лиц, содержащую информацию о кодах Общероссийского классификатора видов экономической деятельности, подтверждающих осуществление организацией деятельности в области информационных технологий [7]. К таким кодам относятся следующие:

- 62.01 – разработка компьютерного программного обеспечения;
- 62.02 – деятельность консультативная и работы в области компьютерных технологий;
- 62.02.1 – деятельность по планированию, проектированию компьютерных систем;
- 62.02.4 – деятельность по подготовке компьютерных систем к эксплуатации;
- 62.03.13 – деятельность по сопровождению компьютерных систем;
- 62.09 – деятельность, связанная с использованием вычислительной техники и информационных технологий;
- 63.11.1 – деятельность по созданию и использованию баз данных и информационных ресурсов.

Такая информация вносится в регламентируемую п. 29.1 Административного регламента предоставления Министерством связи и массовых коммуникаций Российской Федерации государственной услуги по государственной аккредитации организаций,

осуществляющих деятельность в области информационных технологий [5] и Приложением № 3 к нему справку о подтверждении осуществления деятельности в области информационных технологий.

Следует обратить внимание, что государственная аккредитация проводится исключительно в отношении организаций, что вытекает из анализа Положения № 929, а, следовательно, на меры государственной поддержки (в том числе и налоговые льготы) индивидуальные предприниматели рассчитывать не могут.

Итак, комплекс налогово-правовых стимулов, применяемых в отношении ИТ-компаний, получил название налоговый маневр.

В самом общем виде понятие налоговый маневр включает в себя отмену одного налога (обязательного) или снижение его ставки при параллельном увеличении налогового бремени в рамках других налогов. Так, например, с 2015 г. начал проводиться налоговый маневр в нефтяной сфере, включивший в себя рост налога на добычу полезных ископаемых при одновременном снижении экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты. Применение указанного маневра способно «оказать влияние на инфляцию в 2019–2024 гг., масштаб которого во многом будет зависеть от динамики мировых цен на нефть. Это воздействие реализуется как напрямую через непосредственный вклад в инфляцию изменения стоимости бензина и дизельного топлива, так и косвенно – за счет влияния изменения внутренних цен на нефть и нефтепродукты на издержки производства товаров и услуг» [11].

Налоговый маневр для ИТ-компаний также предполагает отмену ряда имеющихся льгот и предоставление новых, чем и оправдывает свое наименование. Думается, применение налоговых маневров следует считать одной из форм налогово-правового стимулирования.

В целях компенсации потерь бюджета, которые неизбежно возникнут в связи с предоставлением возможности уплаты налога на прибыль по пониженным ставкам, была отменена «нулевая» налоговая ставка по НДС для программ, которые не включены в реестр [2] российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных, прав на использование таких программ и баз данных (включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности), в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет» (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ). Также с 2021 г. воспользоваться такой ставкой не смогут в случае, если передаваемые права состоят в получении возможности распространять рекламную информацию в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» и (или) получать доступ к такой информации, размещать предложения о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», осуществлять поиск информации о потенциальных покупателях (продавцах) и (или) заключать сделки.

Применяемый налоговый маневр лишил ИТ-компании права признавать расходы на приобретение электронно-вычислительной техники материальными расходами и не применять установленный ст. 259 НК РФ порядок амортизации в отношении такой техники.

В рамках налогового маневра ИТ-компании могут применять ставку по налогу на прибыль, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, равную 3% и подлежащему зачислению в бюджет субъекта РФ, равную 0%, в случае соблюдения ими условий, перечисленных в п. 1.15 ст. 284 НК РФ. В перечень условий помимо требования о государственной аккредитации входит:

- доля доходов от деятельности компании в области информационных технологий, точный перечень видов которой установлен абз. 4 п. 1.15 ст. 284 НК РФ, должна составлять не менее 90% в сумме всех доходов по итогам отчетного (налогового) периода;
- требование о среднесписочной численности работников (не менее семи).

В случае невыполнения обозначенных требований, а также в случае лишения государственной аккредитации, налогоплательщик лишается права применения пониженной ставки с начала того налогового периода, когда были допущены нарушения условий или произошло лишение государственной аккредитации.

Также для ИТ-компаний с 2021 г. предусмотрены пониженные тарифы страховых взносов: на обязательное пенсионное страхование (далее – ОПС) – 6%, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством – 1,5% и на обязательное медицинское страхование – 0,1%.

При этом условия применения пониженных страховых взносов разнятся для вновь созданных организаций и для организаций, не являющихся вновь созданными. Разница заключается в исчислении доли доходов от деятельности компании в области информационных технологий, точный перечень видов которой установлен в абз.4 и 8 п. 5 ст. 427, которая для первых исчисляется по итогам отчетного (налогового) периода, а для вторых – по итогам девяти месяцев года, предшествующего году перехода на уплату страховых взносов по пониженным тарифам.

Также отличия имеются и в исчислении численности работников организации. Для вновь созданных организаций применяется критерий среднесписочной [3, 6] численности работников, которая должна быть не менее 7, а для организаций, не являющихся вновь созданными, – средняя численность работников, которая должна быть также не менее 7.

Общим условием для этих организаций является требование о наличии государственной аккредитации ИТ-компания или наличие свидетельства, подтверждающего принадлежность налогоплательщика к категории резидентов технико-внедренческой или промышленно-производственной особых экономических зон [4].

Лишение права применять пониженные тарифы страховых взносов ставится в зависимость от соблюдения обозначенных условий и наличия государственной аккредитации либо свидетельства.

Проведенный в настоящей статье анализ налоговых льгот, предоставляемых компаниям, внедряющим и использующим цифровые технологии в рамках своей деятельности, доказывает, что их предоставление возможно только при соблюдении налогоплательщиками условия выполнения определенной деятельности. Действительно, национальное законодательство закрепляет прямую зависимость факта использования определенной льготы с процессом исполнения какой-либо обязанности, связанной с инновационным процессом, в том числе, созданием, внедрением и использованием цифровых технологий.

На основании проведенного исследования можно предложить в качестве характерного признака налогово-правовых стимулов, применяемых в отношении коммерческих организаций в связи с использованием цифровых технологий, назвать их срочно-условный характер, заключающийся в их применении только в течение срока осуществления налогоплательщиком определенной закрепленной законодательством деятельности. При этом срок исчисляется не конкретной датой или промежутком времени, а периодом выполнения налогоплательщиком ряда мероприятий.

Система применяемых налогово-правовых стимулов компаниям, внедряющим и использующим цифровые технологии, в основном представлена налоговыми льготами и не учитывает возможность стимулирования налогоплательщиков посредством применения поощрения уже после осуществления какой-либо деятельности и получения определенного результата.

Подобная ограниченность в применении видов налогово-правовых стимулов снижает их эффективность, лишает разнообразия процесс воздействия на налогоплательщика, что ограничивает последнего в выборе оптимального пути развития компании.

Более того, употребляя в контексте стимулирования компаний, внедряющих и использующих цифровые технологии, термин «налоговая льгота», можно попасть в

ситуацию терминологической путаницы, поскольку в тексте законодательства о налогах и сборах используются такие понятия, как «налоговая льгота», «налоговый вычет», «доходы, не подлежащие налогообложению», которые, по сути, ориентированы на создание благоприятных условий для отдельных категорий налогоплательщиков. Отдельные ученые предлагают все перечисленные понятия объединить в одно – «налоговые преференции» [9, с. 37]. Не ставя под сомнение обоснованность такого вывода, более целесообразным видится объединение таких понятий под сводом налогово-правовых стимулов [16, с. 173-175], поскольку именно оно отражает назначение и льгот, и вычетов, и поощрений, заключающееся в побуждении к осуществлению экономически и социально значимой деятельности.

Литература

1. Постановление Правительства РФ от 18 июня 2021 г. № 929 «О государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий» (вместе с «Положением о государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий») // СЗ РФ. 2021. № 26. Ст. 4953.

2. Постановление Правительства РФ от 16 ноября 2015 г. № 1236 (в ред. от 20 июля 2021 г.) «Об установлении запрета на допуск программного обеспечения, происходящего из иностранных государств, для целей осуществления закупок для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (вместе с «Правилами формирования и ведения единого реестра российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных и единого реестра программ для электронных вычислительных машин и баз данных из государств - членов Евразийского экономического союза, за исключением Российской Федерации», «Порядком подготовки обоснования невозможности соблюдения запрета на допуск программного обеспечения, происходящего из иностранных государств (за исключением программного обеспечения, включенного в единый реестр программ для электронных вычислительных машин и баз данных из государств - членов Евразийского экономического союза, за исключением Российской Федерации), для целей осуществления закупок для обеспечения государственных и муниципальных нужд») // СЗ РФ. 2015. № 47. Ст. 6600; СЗ РФ. 2021. № 30. Ст. 5801.

3. Приказ Росстата от 27 ноября 2019 г. № 711 (в ред. от 13 июля 2021 г.) «Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности и заработной плате работников», № П-5(м) «Основные сведения о деятельности организации» // Документ опубликован не был. Справочная правовая система «КонсультантПлюс».

4. Приказ Минэкономразвития России от 30 января 2018 г. № 26 «Об утверждении формы свидетельства, удостоверяющего регистрацию лица в качестве резидента особой экономической зоны» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 06.04.2018.

5. Приказ Минкомсвязи РФ от 3 ноября 2011 г. № 298 «Об утверждении Административного регламента предоставления Министерством связи и массовых коммуникаций Российской Федерации государственной услуги по государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий» // Росс. газета. 2012. № 8.

6. Письмо ФНС России от 17 июня 2021 г. № БС-4-11/8511@ «По вопросу отражения вновь созданной организацией, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, сведений о среднесписочной численности работников в расчете по страховым взносам» (вместе с Письмом Минфина России от 26 февраля 2021 г.

№ 03-15-07/13523) // Документ опубликован не был. Справочная правовая система «КонсультантПлюс».

7. Аккредитация ИТ-компаний // Электронный ресурс <https://digital.gov.ru/ru/activity/govservices/1/> Дата обращения 12 августа 2021 г.

8. *Лайченкова Н.Н.* Стимулы в налоговом праве. Монография. – Саратов: СГСЭУ, 2009

9. *Лисовская И.А., Коломенская Н.А.* Налоговые льготы и преференции: нечеткость понятийного аппарата как источник налоговых рисков // *Международный бухгалтерский учет.* – 2013. – № 42 (288).

10. *Марков В.В.* Налоговые льготы как способ стимулирования инновационной деятельности: оценка целесообразности и бюджетной результативности их применения. Дисс. ... канд. экон. наук. – Санкт-Петербург, 2010.

11. Об оценке влияние налогового маневра в нефтяной сфере на потребительскую инфляцию // Электронный ресурс <https://cbr.ru/Content/Document/File/59793/20181227.pdf> Дата обращения 15 августа 2021 г.

12. *Соловьева Н.А.* Налоговые вычеты и налоговые льготы (проблемы соотношения и законодательного закрепления). Автореф. ... дисс. канд. юрид наук. Воронеж, 2010.

13. *Титова М.В.* Налоговые льготы. Автореф. ... дисс. канд. юрид наук. – Санкт-Петербург, 2004.

14. *Черкашина О.А.* Налоговые льготы как правовой институт. Автореф. ... дисс. канд. юриднаук. – Москва, 2007.

15. Энциклопедия теоретически основ налогообложения / И.А. Майбуров [и др.]: под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2016.

16. *Беликов Е.Г.* Финансовое право и его институты: проблемы социальной эффективности: моногр. / под ред. Е.В. Покачаловой. – Москва: Юрлитинформ, 2016.