

DOI: <http://dx.doi.org/10.21686/2411-118X-2023-1-94-99>

Особенности правового положения IT-компаний в налоговых отношениях

Ю. А. Крохина

доктор юридических наук, профессор,
профессор кафедры гражданско-правовых дисциплин
РЭУ им. Г. В. Плеханова.

Адрес: ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова»,
117997, Москва, Стремянный пер., д. 36.
E-mail: Krokхина.UA@rea.ru

Features of the Legal Status of IT Companies in Tax Relations

U. A. Krokхина

Doctor of Law, Professor,
Professor of the Department of Civil Law Disciplines
of the Plekhanov Russian University of Economics.

Address: Plekhanov Russian University of Economics, 36 Stremyanny Lane,
Moscow, 117997, Russian Federation.
E-mail: Krokхина.UA@rea.ru

Аннотация

Значимость IT-компаний для прорывного развития цифровой экономики в Российской Федерации обусловила серьезные изменения налогообложения, налогового контроля и налогового администрирования высокотехнологичной отрасли. Выявлены особенности налогово-правового статуса IT-компаний, заключающиеся в расширенном преференциальном режиме и неприменении сдерживающего механизма (дозволение дробления бизнеса). Аргументировано предложение о дополнении налогово-правового статуса IT-компаний правом не вести раздельный учет в целях налогообложения прибыли. Обоснован положительный экономический эффект для бюджетной системы от установления в Налоговом кодексе Российской Федерации пороговых значений долей от различных видов деятельности IT-компаний, достижение которых дает право на преференциальное налогообложение. Выявлен различный объем прав резидентов и нерезидентов в налогово-правовом статусе IT-компаний, что обусловлено необоснованным санкционным режимом недружественных стран против России. Сформулировано предложение о наделении IT-компаний и специалистов из стран дружественных юрисдикций специальным налоговым статусом в части предоставления налоговых льгот и льгот по страховым взносам, а также упрощенной процедуры регистрации цифровых продуктов.

Ключевые слова: IT-маневр, высокотехнологичная отрасль, налоговые льготы, дробление бизнеса, налог на прибыль, налогообложение информационных технологий.

Abstract

The importance of IT companies for the breakthrough development of the digital economy in the Russian Federation has led to major changes in taxation, tax control and tax administration in the high-tech industry. The features of the tax and legal status of IT companies are revealed, which consist in an extended preferential regime and the non-use of a restraining mechanism (permission to split a business). The proposal to supplement the tax and legal status of IT companies with the right not to keep separate records for the purpose of profit taxation is argued. The positive economic effect for the budgetary system from the establishment in the Tax Code of the Russian Federation of threshold values for shares from various types of activities of IT companies, the achievement of which gives the right to preferential taxation, is substantiated. A different scope of rights in the tax-legal status of IT companies – residents and non-residents is revealed, which is due to the unreasonable sanctions regime of unfriendly countries against Russia. A proposal has been formulated to grant a special tax status in terms of providing tax benefits and benefits on insurance premiums, as well as a simplified procedure for registering digital products, to IT companies and specialists from countries of friendly jurisdictions.

Keywords: IT maneuver, high-tech industry, tax incentives, business fragmentation, income tax, information technology taxation.

Информационные технологии, благодаря которым в современном мире динамично реализуется цифровизация, стали драйвером развития правового регулирования новой экономики, а также стимулом переосмысления устоявшейся природы налогообложения IT-компаний. В разрезе глобального цифрового управления IT-компания способна принести государству необходимую экономическую выгоду, а доступность и масштабность цифровых технологий повышает эффективность финансовых транзакций и снижает издержки [1. – С. 70]. Следует согласиться, что особенности экономической деятельности юридического лица определяют специфику его правового регулирования [6], а расширение налоговых стимулов для компаний, осваивающих инновационные сферы (в том числе высокотехнологичные), должно стать приоритетом экономической политики России на период до 2035 г. [4; 8].

В связи с особой значимостью IT-компаний для прорывного развития цифровой экономики в Российской Федерации изменения подверглись важные аспекты налогообложения высокотехнологичной отрасли. Ключевые изменения налогового законодательства в отношении данных субъектов нашли отражение в Федеральном законе № 265-ФЗ¹ и получили название IT-маневр [9].

Вместе с тем в законодательстве Российской Федерации отсутствует термин, который бы описывал и раскрывал содержание правового статуса IT-компаний². В юридической деятельности сложилось правило делового оборота, согласно которому к числу IT-компаний относят юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, которые непосредственно занимаются продажей, разработкой и последующим сопровождением

баз данных и программного обеспечения. Соответственно, IT-компаниями могут считаться организации, разрабатывающие сайты, финансовые и бухгалтерские программы, электронные конструкторы договоров, антивирусы, компьютерные игры и т. д.

В научной среде правовой статус рассматривается с позиции тех общественных отношений, в которых он используется. Если вопрос определения правового статуса остается дискуссионным, то такие его элементы, как права и обязанности большинством ученых признаются атрибутивными [7].

Налогово-правовой статус тесно связан с таким понятием, как налоговая правосубъектность, которую правомерно определить в качестве признанной государством возможности быть субъектом налогового права, участником общественных отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, самостоятельно либо через представителя приобретать и осуществлять субъективные налоговые права и обязанности³. Содержание налоговой правосубъектности IT-компаний составляют права и обязанности организации в сфере налоговых правоотношений. Наличие налоговой правосубъектности – важнейшая предпосылка вступления в налоговые правоотношения, поэтому данная категория является основой правового статуса IT-компаний.

Налогово-правовой статус налогоплательщика является специальным, так как проявляется у субъекта только в случае, когда он вовлекается в общественные отношения, при которых лицо приобретает особое состояние, обусловливаемое его особой социальной ролью – налогоплательщика. Соответственно, содержание такого правового статуса составляет оригинальная правосубъектность налогоплательщика, выражающаяся в предоставлении ему уникальных прав и обязанностей. Применительно к IT-компаниям фискальные права и обязанности находят свое отражение в специальном законодательстве, в частности, в положениях НК РФ. Ряд важных прав и обязанностей налогоплательщика детализируются иными нормативными правовыми актами (в том числе имеющими ведомственный характер).

Особую актуальность в нынешних реалиях приобретает налогово-правовой статус IT-ком-

¹ Федеральный закон от 31 июля 2020 г. № 265-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358732/

² С 2009 г. по 1 января 2021 г. пункт 6 статьи 259 НК содержал определение, согласно которому IT-компаниями признаются организации, осуществляющие разработку и реализацию программ для ЭВМ, баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи независимо от вида договора или оказывающие услуги (выполняющие работы) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), установке, тестированию и сопровождению программ для ЭВМ, баз данных. Однако данное определение было применимо только в целях налогообложения, а с принятием Федерального закона № 265-ФЗ утратило силу.

³ Крохина Ю. А. Налоговое право : учебник для вузов. – 10-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2022. – С. 67–74.

паний, образованных в соответствии с российским гражданским законодательством и, следовательно, являющихся российскими резидентами. Налогово-правовой статус российских IT-компаний характеризуется таким элементом, как повышенные налоговые льготы. Государство в данном аспекте ведет особую преференциальную политику уже несколько лет. Главным образом это связано востребованностью IT-компаний в век цифровизации с одновременной необходимостью сохранения национального суверенитета. В связи с этим принимаются различные меры, которые направлены на стимулирование деятельности IT-компаний на территории Российской Федерации. Так, был снижен налог на прибыль до 3%, для сотрудников IT-индустрии, уменьшены страховые взносы. С 2020 г. начали выделяться бюджетные гранты.

После введения недружественными юрисдикциями против Российской Федерации беспрецедентных экономических санкций интерес государства к российским IT-компаниям возрос. Поскольку сфера IT-технологий практически не сможет развиваться и функционировать в России без надлежащей поддержки со стороны государства, был принят очередной пакет нововведений в отношении финансово-правового регулирования деятельности высокотехнологичных организаций¹. Наиболее важные преференции заключаются в следующем:

- 0% по налогу на прибыль;
- льготные кредитные ставки;
- упрощение процедуры получения грантов;
- льготная ипотека сотрудникам (под 5%).

Следующим уникальным элементом правового статуса российских IT-компаний следует считать неприменение сдерживающего механизма. Так, IT-отделы, которые вышли из структуры своей материнской организации, получили легальную возможность соответствовать критериям льготного налогообложения. Иными словами, речь идет о возможности дробления бизнеса, в структуре которого есть IT-отдел. Как разъясняет налоговая служба, «реорганизация путем разделения юридического лица или выделения из него

другой компании, в результате чего IT-подразделение обособляется в самостоятельное лицо, не может рассматриваться налоговыми органами как действие, имеющее признаки схемы, направленной на уклонение от налогообложения («дробление бизнеса», необоснованное получение налоговых льгот и пр.)»². «Если факты хозяйственной жизни не искажены, то и правомерность получения экономической выгоды в виде налоговых льгот, предусмотренных для IT-компаний, не может ставиться налоговыми органами под сомнение. Их получение полностью соответствует целям введения налоговой поддержки IT-отрасли»³. Примечательно, что все иные организации за подобные действия привлекаются к ответственности вплоть до уголовной.

Как видим, ФНС признает, что в ситуации с налоговой оптимизацией структуры бизнеса посредством использования IT-компаний буквальное толкование нормы подпункта 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ повлечет результат, обратный целям антисанкционной политики российского государства. В такой ситуации главный фискальный орган отступает от буквального толкования правовой нормы и дает иную правовую квалификацию выделению IT-отдела из структуры материнской организации. Следует отметить, что подобные примеры замещения общепризнанного способа понимания правовой нормы на цели правового регулирования встречаются в практике. Например, в спорах по банкротству Верховный Суд Российской Федерации руководствовался исходными идеями законодательства вместо буквального толкования нормы права⁴.

Так, в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 8 июля 2021 г. № 308-ЭС18-21050(41) по делу № А53-32531/2016 прямо отмечается: «выводы судов о том, что денежные

¹ Федеральный закон от 26 марта 2022 г. № 67-ФЗ (ред. от 19 декабря 2022 г.) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (с изм. и доп., вступившими в силу с 1 января 2023 г.).

² О преференциях по налогу на прибыль и страховым взносам для IT-организаций; о ставках налога на прибыль при проектировании и разработке изделий ЭКБ и электронной (радиоэлектронной) продукции : Письмо ФНС России от 21 января 2021 г. № СД-4-2/561@).

³ Приказ ФНС России от 29 апреля 2022 г. № ЕД-7-21/370@ «О внесении изменений в приложения к приказу Федеральной налоговой службы от 10 апреля 2017 г. № ММВ-7-21/302@» (зарегистрировано в Минюсте России 11 июля 2022 г. № 69214).

⁴ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2021 г. № 305-ЭС20-20287 по делу № А40-48943/2015.

средства, вырученные от реализации заложенного имущества, не подлежат распределению в предлагаемом уполномоченным органом порядке, основанные на буквальном толковании пункта 6 статьи 138 Закона о банкротстве без учета целей правового регулирования и содержания данной нормы в единстве с прочими положениями Закона о банкротстве, являются несостоятельными». Вероятно, аналогичный подход применила ФНС, что привнесло в налогово-правовой статус IT-компаний уникальный элемент.

Несмотря на столь значимые изменения, отдельные проблемы в контексте правового определения налогового статуса IT-компаний остаются нерешенными.

Прежде всего, российская налоговая система столкнулась с проблемой определения понятийного аппарата электронного бизнеса, цифровой коммерции, тех сфер, которые постоянно употребляются, но продолжают оставаться терминологически непонятными законодателем. Кроме того, в нормативных актах отсутствуют критерии, которые бы позволяли тот или иной товар или услугу относить к цифровым продуктам. Электронный бизнес, равно как и деятельность цифровых компаний, практически не поддается налоговому контролю. Следовательно, уже в ближайшей перспективе необходимо четко определить и на законодательном уровне проработать систему налогообложения цифровых продуктов, которые могут быть произведены IT-компаниями.

Имеется насущная потребность в создании единых информационных ресурсов, посвященных функционированию и созданию инновационных центров и фондов, где была бы представлена в систематизированном виде вся достоверная информация о деятельности зон льготного налогообложения. Например, АО «ОЭЗ» ежегодно публикует отчеты по результатам деятельности особых экономических зон. Тем не менее анализу подвергаются только отдельные показатели, а достаточная информация отсутствует. У IT-компаний ощущается острая нехватка надлежащих разъяснений органов государственной власти в вопросах налогообложения резидентов «Сколково», в числе которых и российские IT-компании.

Следует обратить внимание, что налогово-правовой статус российских IT-компаний существенно отличается от налогово-правового статуса иностранных IT-компаний, осуществляющих свою деятельность на территории Российской Федерации. Если, например, обязанности будут схо-

жи, то льготы и гарантии будут дифференцированы. Российские IT-компании более востребованы на территории Российской Федерации, поэтому государство создает для них наиболее благоприятные условия. Налоговая политика направлена на то, чтобы российские IT-компании заменили иностранные. Фактически иностранная IT-организация приобретает полную налоговую правосубъектность и несет обязанности наравне с иными, не IT-профиля, российскими организациями.

Рассмотрим такой элемент налогово-правового статуса иностранных IT-компаний, как налоговые льготы. Налоговые льготы в России разрабатывались в отношении иностранных IT-компаний на законодательном уровне. В большей степени это было связано с привлечением их на российский рынок. Однако еще ранее на них были возложены и определенные обязанности. Речь идет о не так давно принятом Законе «О приземлении иностранных IT-компаний»¹. За несоблюдение положений данного Закона были предусмотрены и соответствующие меры ответственности иностранных IT-компаний.

Так, в конце 2021 г. в планы Минцифры России входила разработка механизма цифрового резидентства для иностранных IT-специалистов. Пакет мер предусматривал возможность проецировать на зарубежных IT-специалистов послабления, предусмотренные налоговым маневром, снизить фискальную нагрузку на интеллектуальную собственность. Планировалось распространить налоговые льготы на доменные имена, товарные знаки, дизайн, а также способы их коммерциализации. Предполагалось урегулировать дистанционную работу за пределами России для специалистов цифровой отрасли, зафиксировать адаптивные правила при привлечении IT-компаниями иностранных контрагентов и сократить основания их уголовного преследования. Дополнительно отмечалось, что цифровое резидентство представляет собой «важный элемент этих мер. С одной стороны, он позволит дистанционно, без необходимости физического присутствия в России, зарегистрировать юридическое лицо, получить возможность использования льгот

¹ В рамках правового поля Закон получил название: Федеральный закон от 1 июля 2021 г. № 236-ФЗ «О деятельности иностранных лиц в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» на территории Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2021. – № 27 (часть I). – Статья 5064.

«налогового маневра» и дополнительных преференций, например снятия избыточных ограничений по валютному и экспортному контролю. С другой – для российских IT-компаний будет создан механизм упрощенного найма зарубежных специалистов в условиях острого кадрового голода на рынке»¹.

Следует отметить, что в настоящее время государственная политика построена именно на стимулировании и улучшении работы только отечественных IT-компаний. Иностранным компаниям такого внимания не уделяется. Более того, в рамках российского рынка их больше нет, поскольку, как уже было отмечено, государство ставит целью создание именно собственной цифровой экосистемы. Для этого могут быть привлечены иностранные сотрудники, но речь не идет об иностранных предприятиях и тем более предоставлении им денежных преференций за счет бюджетной системы Российской Федерации.

Налогово-правовой статус иностранных IT-компаний изменился в сторону сокращения льгот. Государство таким образом уменьшает количество иностранных IT-компаний, делает их налоговый режим менее благоприятным с целью их замены на отечественные цифровые организации. Более того, с учетом нынешних санкций политика государства вероятнее всего будет выстраиваться в сторону повышения налоговой нагрузки на иностранные IT-компании, тогда как российские IT-компании, наоборот, всячески будут стимулироваться к осуществлению своей деятельности на территории Российской Федерации посредством получения различных налоговых льгот.

В ответ на уход иностранных IT-компаний с российского рынка предложено усилить налогообложение их деятельности. Для тех кто приостановил деятельность на территории Российской Федерации, предложено ввести статус «неблагонадежные» с последующим включением в соответствующий реестр. Для обратного возвращения в Россию IT-компаний должен появиться страховой депозит – своеобразный гарант от их эмоционального поведения². В настоящее время на территории Российской Федерации запрещена и деятельность отдельных иностранных компа-

ний, которые имеют значимое положение в сфере IT-технологий.

При модернизации правового статуса цифровых компаний необходимо помнить, что налоги – это важная социально-экономическая и юридическая категория, которая предопределяет полноценное существование и функционирование государства. Налоговая политика должна быть выстроена с учетом наибольшего благоприятствования деятельности IT-компаний на территории Российской Федерации. В большей степени специальным налогово-правовым статусом должны обладать отечественные компании. Вместе с тем представляется целесообразным наделение специальным налоговым статусом IT-компаний и специалистов из стран дружественных юрисдикций в части предоставления налоговых льгот и льгот по страховым взносам, а также упрощенной процедуры регистрации цифровых продуктов. Это позволит России оставаться открытыми к сотрудничеству и глобализации, а также увеличит доходы бюджетной системы от налогов IT-отрасли.

На наш взгляд, целесообразно дополнить налогово-правовой статус IT-компаний правом не вести раздельный учет в целях налогообложения прибыли. В настоящее время в связи с введением льгот по уплате названного налога, организации цифрового бизнеса обязаны вести раздельный учет (в первую очередь расходов) по операциям, соответствующим преференциальному режиму и всем иным. Безусловно, обязывание вести раздельный учет позволяет точно применять налоговое послабление как к экономическому субъекту, так и к той части прибыли (90% от общего объема), на достижение которой стимулируется компания. Однако раздельный налоговый учет сложен в применении, вызывает много разногласий в процессе налогового контроля. При этом судебная практика складывается неединообразно³. Названные проблемы вызывают справедливую критику в научной литературе [3]. В результате стимулирующий эффект от введения подобного послабления по налогу на прибыль влечет утяжеление налогового администрирования и тем самым расходы государства на оплату дополнительного труда налоговых ин-

¹ URL: https://www.tadviser.ru/index.php/Статья:Цифровое_резидентство_в_России

² В Госдуме предложили статус и налоги для приостановивших работу компаний. – URL: <https://regnum.ru/news/economy/3532140.html>

³ См.: Решение Арбитражного суда Республики Башкортостан от 28 марта 2019 г. по делу № А07-23963/2018. – С. 6. – URL: <https://kad.arbitr.ru/>; Решение Арбитражного суда Республики Башкортостан от 17 августа 2018 г. по делу № А07-26979/2017. – URL: <https://kad.arbitr.ru>

спекторов и рассмотрение судебных споров. Представляется, что установление в НК РФ пороговых значений долей от соответствующих видов деятельности IT-компаний, достижение которых дает право на преференциальное налогообложение, значительно облегчит учет операций налогоплательщика. Минусом предлагаемого подхода может выступать то обстоятельство, что налоговые льготы будут распространяться на все виды работ или услуг, которые выполнит компания, и не только в сфере цифровых технологий.

Учитывая законодательно установленный высокий уровень доходов от IT-операций, необходимый для применения налоговых льгот, на долю иных сфер экономической деятельности остается не более 10%. При таком подходе законодателя финансовая выгода от упрощения налогового учета и удешевления налогового администрирования может нивелировать некоторые потери бюджетной системы от распространения льгот на непрофильные виды деятельности IT-компаний.

Список литературы

1. Алексеев А. С. Инструменты финансового обеспечения лидерства в цифровом пространстве // Учет и статистика. – 2021. – № 1. – С. 69–76.
2. Афанасьевская А. А. Правовой статус искусственного интеллекта // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2021. – № 4 (141). – С. 88–92.
3. Грант С. К., Копина А. А. Налоговые стимулы разработки отечественного программного обеспечения // Налоги. – 2022. – № 4. – С. 29–34.
4. Громов В. В. Особый режим налогообложения российских IT-компаний: от выбора преференций до налогового маневра в отрасли // Финансовый журнал. – 2022. – Т. 14. – № 3. – С. 9–27.
5. Долинская В. В. Правовой статус и правосубъектность // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2012. – № 2. – С. 6–17.
6. Ефимов А. В. Экономическая деятельность и правовое положение юридических лиц // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2022. – Т. 15. – № 3. – С. 72–95.
7. Карасева М. В. Финансовое правоотношение : монография. – М. : Норма : Инфра-М, 2001.
8. Кононова В. Ю. К чему приведет «налоговый маневр 22/22»? // ЭКО. – 2017. – № 11. – С. 84–100.
9. Маринина М. Д. Особенности применения налоговых маневров в IT-отрасли в РФ // Актуальные проблемы налоговой политики : сборник статей XIII Международной научно-практической конференции молодых налоговиков. 26–27 марта 2021 г. – М. : Перо, 2021. – С. 254–258.
10. Пикина Т. В., Пучков О. А. Ограничения правового статуса: теоретические подходы и объяснительные концепции // Правопорядок: история, теория, практика. – 2022. – № 4 (35). – С. 60–69.