



**Ольга Викторовна
БОЛТИНОВА,**

профессор кафедры
финансового права
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА),
доктор юридических наук,
профессор, почетный
работник высшего
профессионального
образования РФ
o.boltinova@mail.ru
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9



**Алексей
Александрович
СОРОКИН,**

ассистент кафедры
финансового права
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА)
alexey4.sorokin@gmail.com
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

Актуальные проблемы применения налоговых льгот для организаций ИТ-отрасли¹

Аннотация. Статья посвящена вопросам применения налоговых льгот, установленных для организаций в области информационных технологий. В рамках статьи анализируются условия применения льгот по маневру в ИТ-отрасли. Для целей исследования авторы рассматривают актуальные проблемы, связанные с квалификацией отдельных видов доходов в составе дохода от ИТ-деятельности. Отмечается, что в составе дохода от ИТ-деятельности не учитываются доходы, полученные с использованием программ для ЭВМ, баз данных, связанных с получением банковских, финансовых услуг. Однако законодательство РФ не содержит точного определения понятия «финансовая услуга», в нем отсутствует понятие «банковская услуга». Кроме того, авторами сформулировано предложение по совершенствованию законодательства в данной сфере.

Ключевые слова: налогообложение, налог на прибыль организаций, НДС, страховые взносы, налоговые льготы, налоговые преференции, классификация налоговых льгот, ИТ-маневр, доход, субъект РФ, банковская услуга, финансовая услуга, банк, кредитная организация, информационные технологии, банковские операции, налоговый период, ставка, банковский счет, банковский вклад, аккредитация.

DOI: 10.17803/2311-5998.2024.119.7.120-128

Ol'ga V. BOLTINOVA,

*Professor of the Department of Financial Law
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL),
Dr. Sci. (Law), Professor,
Honorary Worker of Higher Professional Education of the Russian Federation*
o.boltinova@mail.ru

9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

Alexey A. SOROKIN,

*Assistant of the Department of Financial Law
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*
alexey4.sorokin@gmail.com

9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

Current problems of applying tax incentives for organizations in the IT industry

Abstract. *The article is concerned with the application of tax benefits established for organisations in the field of information technology. The article analyses the conditions for the application of manoeuvre benefits in the IT industry. For the purposes of the research, the authors consider topical problems related to the qualification of certain types of revenue in the income from the IT activities. In addition, the authors formulated a proposal to improve the legislation in this area.*

It is pointed out that income from IT activities does not include income received from the use of computer programmes and databases connected with the receipt of banking and financial services. However, the legislation of the Russian Federation does not contain a precise definition of the concept of “financial service” and there is no concept of “banking service” at all.

Keywords: *taxation, corporate income tax, VAT, social tax, insurance premiums, tax benefits, tax preferences, classification of tax benefits, IT manoeuvre, income, subject of the Russian Federation, banking service, financial service, bank, credit organisation, information technology, banking operations, tax period, rate, bank account, bank deposit, accreditation.*

Налоги как важный признак любого государства² являются одним из важных способов регулирования общественных отношений. Как известно, одной из факультативных функций налогов признается стимулирующая функция. Стимулирующая функция осуществляется в форме поощрения какого-либо вида деятельности или отрасли экономики для стимулирования их развития³.

² Радько Т. Н., Лазарев В. В., Морозова Л. А. Теория государства и права : учебник для бакалавров. М. : Проспект, 2024.

³ Финансовое право : учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М. : Проспект, 2014.



Следовательно, в правовом регулировании указанная функция проявляется в виде установления налоговых льгот и преференций.

Налоговые льготы как законодателем, так и представителями правовой науки относят к факультативным элементам налогового закона, которые, несомненно, оказывают воздействие на налоговую систему Российской Федерации, снижают налоговую нагрузку на определенные отрасли или категории налогоплательщиков.

На наш взгляд, в современных условиях цифровизации экономики рассмотрение аспектов применения налоговых льгот для организаций ИТ-отрасли является актуальным.

Законодательное закрепление понятия «налоговые льготы» содержится в ст. 56 Налогового кодекса РФ. Легальное понимание льгот связано с наличием у ряда налогоплательщиков (неопределенного круга лиц) преимуществ по сравнению с другими налогоплательщиками.

В связи с этим в доктрине налогового права ведется дискуссия о наличии в данном легальном определении неопределенности, связанной с тем, что оно не отражает юридическую суть налоговых льгот.

Кроме того, отметим, что в других положениях НК РФ используется иное словосочетание — «налоговые льготы», а не «налоговые льготы по налогу и сбору», как указано в ст. 56 НК РФ. Все это говорит о нарушении законодателем юридической техники, что, по сути, может привести к неправильному толкованию отдельных положений законодательства РФ.

Существенным признаком налоговой льготы является наличие специального положения у определенных налогоплательщиков. Вместе с тем указанный факт не означает нарушения принципа равенства налогоплательщиков. Справедливо отметил судья Конституционного Суда РФ М. В. Баглай, что наличие льгот для отдельных субъектов налоговых правоотношений является важным элементом любого демократического государства и не противоречит принципу формального равенства⁴.

Стоит согласиться с мнением М. Карасева: льготы обеспечивают равенство налогоплательщиков, так как при их установлении и введении учитываются их разные возможности, экономическое и иное состояние⁵.

По вопросу развития цифровых технологий в России необходимо отметить следующее. Цифровые технологии на основе отечественных разработок являются одними из приоритетных направлений развития в России, о чем свидетельствует наличие указанной инициативы в рамках национального проекта «Цифровая экономика»⁶.

Основной задачей указанной инициативы является развитие и внедрение цифровых технологий на основе отечественных разработок. Ключевым инструментом, позволяющим достичь намеченной цели, выступает комплексная система государственной поддержки ИТ-организаций.

⁴ Барулин С. В., Макрушин А. В. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики // *Финансы*. 2016. № 2.

⁵ Карасев М. И. Налоговые льготы и иные инструменты налоговой политики: правовые аспекты // *Финансовое право*. 2004. № 5.

⁶ Национальный проект «Цифровая экономика» // URL: <https://xn--80aarpmpemcchfmo7a3c9ehj.xn--p1ai/projects/tsifrovaya-ekonomika> (дата обращения: 14.03.2024).

В связи с этим в правовое регулирование России, в том числе в налоговое законодательство, были внесены существенные изменения, которые позволили российским налогоплательщикам применять исключительные налоговые льготы.

Первым этапом в поддержке российских ИТ-организаций стало принятие Федерального закона от 31.07.2020 № 265-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее — Закон № 265-ФЗ)⁷. Согласно данному Закону в России вводились в том числе следующие льготы:

- пониженная ставка по налогу на прибыль 3 %;
- пониженный тариф на обязательное пенсионное страхование 6,0 % (с 2021 г.);
- пониженный тариф на обязательное страхование на случай временной нетрудоспособности 1,5 % (с 2021 г.);
- пониженный тариф на обязательное медицинское страхование 0,1 % (с 2021 г.).

Впоследствии законодатель донстраивал регулирование льгот путем как послабления условий их применения, так и введения ограничений.

Одним из примеров послабления является отмена в 2022⁸ г. условия о минимальной среднесписочной численности⁹, понижено требование к доходу от ИТ-деятельности (с 90 до 70 %) и др.

Как указано ранее, вводились и ограничения, например, запрещалось применять льготы организациям, в которых доля участия России более 50 %. В связи с этим возникла необходимость получить разъяснения от Минфина России о возможности применения пониженных тарифов страховых взносов в будущем для организаций, в которых участие Российской Федерации составило более 50 %. В итоге Минфин России подтвердил право указанных налогоплательщиков применять пониженный тариф, если выполняется условие о доходе от ИТ-деятельности¹⁰.

Кроме того, законодатель установил ряд исключений, когда в доле дохода от ИТ-деятельности не учитываются, например, доходы от предоставления лицензий на программное обеспечение, которое связано с получением банковских, финансовых услуг¹¹.

В соответствии с п. 1.15 ст. 284 и п. 5 ст. 427 НК РФ налогоплательщики и плательщики страховых взносов вправе получить льготы по налогу на прибыль (ставка — 0 %) и страховым взносам (ставка — 7,6 %) при соблюдении следующих условий:

- прохождение государственной аккредитации в качестве ИТ-компании;

⁷ СЗ РФ. 2020. № 31 (ч. I). Ст. 5024.

⁸ Федеральный закон от 14.07.2022 № 321-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2022. № 29 (ч. III). Ст. 5288.

⁹ В старой редакции НК РФ для целей применения льгот по налогу на прибыль организаций и страховым взносам необходимо было выполнять условие о среднесписочной численности работников организации за расчетный (отчетный) период не менее семи человек.

¹⁰ Письмо Минфина России от 11.10.2023 № 03-15-06/96571 // СПС «КонсультантПлюс».

¹¹ Федеральный закон от 14.07.2022 № 321-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2022. № 29 (ч. III). Ст. 5288.



— наличие дохода от ИТ-деятельности не менее 70 % от общей суммы доходов, которые учитываются для целей налогообложения.

Рассмотрим каждое условие подробнее. Для успешного прохождения процедуры получения документа о государственной аккредитации в качестве ИТ-организации Министерство цифрового развития, связи и массовых коммуникаций РФ проверяет соответствие организации следующим критериям:

- основным видом деятельности является один из видов экономической деятельности согласно списку видов экономической деятельности для получения аккредитации¹²;
- заработная плата выше средней по России или субъекту РФ;
- доходы, определяемые в соответствии с приказом Минцифры России¹³, превышают 30 % от всех доходов;
- на официальном сайте в сети Интернет размещена информация об ИТ-деятельности;
- наличие согласия на раскрытие сведений, составляющих налоговую тайну;
- отсутствие исключений.

Минцифры России ежегодно подтверждает государственную аккредитацию организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий¹⁴.

Необходимо отметить, что подходы к определению дохода от ИТ-деятельности, установленные постановлением Правительства РФ и НК РФ различаются.

Как установлено в п. 1.15 ст. 284 и п. 5 ст. 427 НК РФ в доле доходов от ИТ-деятельности учитываются доходы:

- от передачи исключительных прав на программы;
- предоставления по лицензии права пользования на программу;
- оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ и др.

При этом перечень данных доходов является закрытым.

Как указано выше, законодатель постепенно сужал перечень доходов, которые учитываются в доле от ИТ-деятельности. Так, не учитываются доходы от предоставления прав использования программ для ЭВМ, баз данных, в том числе через сеть Интернет, если указанные права связаны в том числе:

- с получением банковских, финансовых услуг, предоставляемых (оказываемых) банками, кредитными организациями, небанковскими кредитными организациями и иными организациями;
- продажей товаров на маркетплейсах;

¹² Постановление Правительства РФ от 30.09.2022 № 1729 «Об утверждении Положения о государственной аккредитации российских организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий». Приложение № 1 // СЗ РФ. 2022. № 40. Ст. 6845.

¹³ Приказ Минцифры России от 11.05.2023 № 449 «Об утверждении перечня видов деятельности в области информационных технологий» // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁴ Постановление Правительства РФ от 30.09.2022 № 1729 «Об утверждении Положения о государственной аккредитации российских организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий». П. 27 // СЗ РФ. 2022. № 40. Ст. 6845.

— участием в процедуре закупок;
— а также с иными доходами, указанными в п. 1.15 ст. 284 и п. 5 ст. 427 НК РФ.
Таким образом, доход, который получает налогоплательщик, по сути, признается доходом от деятельности в области информационных технологий, но подпадает под исключения.

Вместе с тем в правовом регулировании имеется ряд неточностей, а точнее — пробелов в праве, которые не позволяют применять нормы надлежащим образом.

Часть ученых рассматривает пробел в праве как отсутствие определенного нормативного предписания для регулирования каких-либо общественных отношений, неполноту правовой базы, действующих норм права¹⁵.

Как справедливо отмечает ряд авторов, пробелы в праве — это выражение несовершенства права, отсутствия в нем необходимых компонентов¹⁶.

По нашему мнению, в регулировании ИТ-маневра отсутствует необходимый компонент, а также имеется неполнота правовой базы. Так, в составе дохода от ИТ-деятельности не учитываются доходы, полученные с использованием программ для ЭВМ, баз данных, связанных с получением банковских, финансовых услуг.

Однако законодательство РФ не содержит точного определения понятия «финансовая услуга», а понятие «банковская услуга» вообще отсутствует. Как следствие, в рамках регулирования применения льгот ИТ-маневра имеется пробел в праве.

Для подтверждения вывода, указанного выше, предлагаем рассмотреть понятие «финансовая услуга» и «банковская услуга».

На законодательном уровне понятие «финансовая услуга» определяется в целях регулирования налогообложения, защиты конкуренции и защиты прав потребителей. Для целей налогообложения финансовой услугой признаются в том числе услуги, связанные с привлечением от клиентов и размещением организациями финансового рынка денежных средств (абз. 4 ст. 142.1 НК РФ). Под организациями финансового рынка понимаются в том числе кредитные организации (абз. 3 ст. 142.1 НК РФ).

Понятие «кредитная организация» не содержится в НК РФ. Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, учитываемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства (п. 1 ст. 11 НК РФ). Банк является кредитной организацией (абз. 2 ст. 1 Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности»¹⁷). Таким образом, для целей налогообложения банк признается кредитной организацией.

В связи с вышесказанным под финансовой услугой может пониматься в том числе выдача кредитов (размещение банком денежных средств).

Необходимо отметить, что указанные в ст. 142.1 НК РФ понятия используются при осуществлении автоматического обмена финансовой информацией с

¹⁵ Миронов В. О., Кабанова О. В., Павелина Т. Г. Пробелы в праве и некоторые иные аспекты правоприменения // *Аграрное и земельное право*. 2020. № 4 (184).

¹⁶ Фельдман Д. И., Лазарев В. В., Лихачев В. Н. О понятии пробелов в современном международном праве // *Советский ежегодник международного права*. М., 1980. С. 128.

¹⁷ СЗ РФ. 1996. № 6. Ст. 492.



иностранными государствами (территориями). Тем самым законодатель ограничил действие данной нормы только отношениями, возникающими в рамках автоматического обмена финансовой информацией (ст. 142.1 НК РФ).

Вместе с тем, по нашему мнению, ФНС России вправе использовать указанное определение для целей применения (п. 1.15 ст. 284 и п. 5 ст. 427 НК РФ).

В целях защиты конкуренции под финансовой услугой понимается в том числе банковская услуга, страховая услуга, услуга на рынке ценных бумаг, услуга по договору лизинга (пп. 2 ст. 4 Федерального закона от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции»¹⁸).

Под финансовой организацией понимается организация, в том числе кредитная организация, которая оказывает финансовые услуги (п. 6 ст. 4 Федерального закона «О защите конкуренции»).

Для целей защиты прав потребителей под финансовой услугой понимается услуга, оказываемая физическому лицу в связи с предоставлением, привлечением и (или) размещением денежных средств и их эквивалентов, выступающих в качестве самостоятельных объектов гражданских прав (в том числе предоставление кредитов (займов), открытие и ведение текущих и иных банковских счетов и т.п. (п. 3. постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28.06.2012 № 17¹⁹).

Таким образом, налоговые органы для целей применения п. 1.15 ст. 284 п. 5 ст. 427 НК РФ под финансовой услугой могут понимать осуществление банковских операций, банковских сделок и иных операций, которые связаны с банковской деятельностью.

Рассмотрим теперь понятие «банковская услуга». Это понятие отсутствует в НК РФ. При этом в НК РФ содержится перечень операций, которые не облагаются НДС, в том числе к ним относится осуществление банками таких банковских операций, как:

- привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады;
- размещение привлеченных денежных средств организаций и физических лиц от имени банков и за их счет (кредитование);
- открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц, в том числе банковских счетов, служащих для расчетов по банковским картам и т.д. (п. 3 ст. 149 НК РФ).

Понятие «банковская услуга» дается в постановлении Правительства РФ от 26.06.2007 № 409²⁰, согласно которому под банковской услугой понимается банковская операция, отражаемая в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях на отдельном счете либо группе счетов, сгруппированных по признаку экономической однородности.

Дополнительно отметим, что законодатель, давая данные определения, отождествляет понятие «финансовая услуга» с понятием «банковская услуга» (п. 2 ст. 4 Федерального закона «О защите конкуренции»). Из этого следует, что

¹⁸ СЗ РФ. 2006. № 31 (ч. I). Ст. 3434.

¹⁹ СПС «КонсультантПлюс».

²⁰ Постановление Правительства РФ от 26.06.2007 № 409 «Об утверждении условий признания доминирующим положения кредитной организации и правил установления доминирующего положения кредитной организации»// СЗ РФ. 2007. № 27. Ст. 3296.

к определению «банковская услуга» может применяться определение, относящееся к понятию «финансовая услуга».

Интересно обратить внимание на законодательство Евразийского экономического союза, где банковские услуги определяются следующим образом:

- прием от населения вкладов (депозитов) и других подлежащих выплате денежных средств;
- выдача ссуд, кредитов, займов всех видов, включая потребительский кредит, залоговый кредит, факторинг и финансирование коммерческих операций;
- все виды услуг по платежам и денежным переводам и т.д.²¹

В Соглашении о партнерстве и сотрудничестве между Российской Федерацией и Европейскими сообществами банковские услуги отождествлялись с финансовыми, при этом под ними понимались:

- принятие депозитов и прочих возвратных средств от населения;
- кредитование всех видов, включая потребительский кредит, залоговый кредит, факторинг и финансирование коммерческих сделок;
- все виды услуг по переводу платежей и денег, включая выдачу кредитных и дебетовых карт, дорожных чеков и банковских векселей, и т.д.²²

Таким образом, под банковской услугой понимается услуга, которую оказывают кредитные организации, получившие лицензию на осуществление банковской операции, а также иные операции и сделки, которые связаны с банковской деятельностью, рынком ценных бумаг.

Следовательно, мы приходим к выводу, что понятие «финансовая услуга» и «банковская услуга» сходны, а точнее, практически идентичны.

Таким образом, для целей применения п. 1.15 ст. 284 и п. 5 ст. 427 НК РФ под банковской и финансовой услугой, предоставляемой (оказываемой) банками, следует понимать осуществление банковских операций и сделок, а также совершение иных операций и сделок, которые связаны с банковской деятельностью или рынком ценных бумаг.

Вместе с тем указанный вывод не позволяет устранить пробел в праве. Существуют различные способы устранения пробелов, но, как справедливо отмечает В. В. Лазарев, только правотворческая деятельность способна разрешить пробел в праве²³.

В связи с этим предлагается дополнить НК РФ термином «банковская услуга», под которой будут пониматься банковские операции и банковские сделки, а также термином «финансовая услуга», под которой будет пониматься совершение операций, связанных с рынком ценных бумаг.

²¹ Договор о Евразийском экономическом союзе (подписан в г. Астане 29.05.2014) // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. URL: <http://www.eurasiancommission.org/>, 05.06.2014.

²² Соглашение о партнерстве и сотрудничестве, учреждающее партнерство между Российской Федерацией, с одной стороны, и Европейскими сообществами и их государствами-членами, с другой стороны (заключено на о. Корфу 24.06.1994) // СЗ РФ. 1998. № 16. Ст. 1802.

²³ Лазарев В. В. Пробелы в праве и пути их устранения : монография. М. : Норма ; Инфра-М, 2023.



БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Барулин С. В., Макрушин А. В.* Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики // *Финансы*. — 2016. — № 2.
2. *Карасев М. И.* Налоговые льготы и иные инструменты налоговой политики: правовые аспекты // *Финансовое право*. — 2004. — № 5.
3. *Лазарев В. В.* Пробелы в праве и пути их устранения : монография. — М. : Норма ; Инфра-М, 2023. — 184 с.
4. *Мионов В. О., Кабанова О. В., Павелина Т. Г.* Пробелы в праве и некоторые иные аспекты правоприменения // *Аграрное и земельное право*. — 2020. — № 4 (184).
5. *Радько Т. Н., Лазарев В. В., Морозова Л. А.* Теория государства и права : учебник для бакалавров. — М. : Проспект, 2024. — 568 с.
6. *Фельдман Д. И., Лазарев В. В., Лихачев В. Н.* О понятии пробелов в современном международном праве // *Советский ежегодник международного права*. — М., 1980.
7. *Финансовое право : учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева*. — М. : Проспект, 2014. — 648 с.